

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANTONIO ALVES PEREIRA NETTO

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:  
ANÁLISE QUANTO AOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, À ESTRUTURA  
NORMATIVA E ÀS POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO**

Maceió  
2014

ANTONIO ALVES PEREIRA NETTO

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:  
ANÁLISE QUANTO AOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, À ESTRUTURA  
NORMATIVA E ÀS POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Área de concentração: Constitucionalização dos Direitos.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto.

Maceió  
2014

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**  
**Bibliotecário Responsável: Valter dos Santos Andrade**

P436m Pereira Netto, Antonio Alves.  
Modulação de efeitos em matéria tributária: análise quanto aos fundamentos constitucionais, à estrutura normativa e às possibilidades de aplicação / Antonio Alves Pereira Netto. – 2014.  
215 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.  
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas.  
Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2014.

Bibliografia: f. 205-215.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Contribuintes (Direito tributário). 3. Poder discricionário - Brasil. 4. Discricionariedade. I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD  
MESTRADO EM DIREITO**

**ANTÔNIO ALVES PEREIRA NETTO**

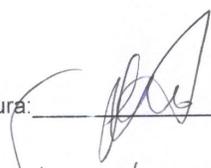
**"Modulação de Efeitos em matéria tributária: Análise quanto aos fundamentos constitucionais, estrutura normativa e possibilidades de aplicação."**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

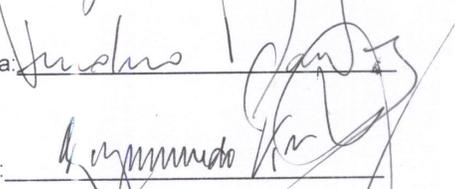
Orientador: Prof. Dr. MANOEL CAVALCANTE

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

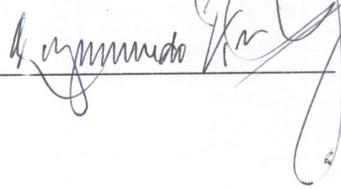
Prof. Dr. Gabriel Ivo (UFAL)

Julgamento: 9,5 Assinatura: 

Prof. Dr. Frederico Wildson da Silva Dantas (UFAL)

Julgamento: 9,5 Assinatura: 

Raymundo Juliano Rego Feitosa (UNICAP/UEPB)

Julgamento: 9,5 Assinatura: 

Maceió, 17 de julho de 2014.

  
Sara Regina A. França  
Secretária de Mestrado - FDAUFAL  
SIAPE 1940798

Dedico este trabalho à minha avó, Zélia, pelo seu constante exemplo de força e de pessoa que se realiza com o trabalho.

## AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Alagoas (UFAL) e à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), por viabilizarem esta pesquisa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto, pela atenção e confiança que sempre me foram depositadas.

A todos os demais professores com os quais tive a oportunidade de aprender e crescer ao longo deste curso.

A todos os amigos que tive a felicidade de conhecer, principalmente aqueles de que estive mais próximo: Bruno Leitão, Bruno Sarmiento, Maria Luiza Souza, Ricardo Schneider e Vitor Monteiro.

Faço um agradecimento especial a Livia Lemos Falcão de Almeida, que é mais uma das boas coisas com que fui agraciado neste curso e que tem sido uma das pessoas mais importantes na minha vida, com sua constante atenção e carinho, dividindo momentos de alegria e aflição, esta última principalmente quando da produção dos nossos trabalhos finais.

A todos que compõem o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas de Alagoas, em especial ao Procurador-Geral Pedro Barbosa Neto, pela oportunidade e pela recepção atenciosa que tive, além da compreensão nos momentos finais de confecção deste trabalho.

Aos meus grandes amigos, que sempre torceram e torcem por mim, de perto ou de longe, em especial Érick Amâncio e Tadeu Barbosa.

À minha família, principalmente aos meus pais, José Alves e Marilúcia, sem os quais nada seria possível; às minhas irmãs, Luciana e Zélia, pelo constante aprendizado que construímos juntos; e ao meu sobrinho, Erlinho.

A essa força incompreensível que se convencionou chamar de Deus.

Obrigado, obrigado, obrigado!

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo o instituto da modulação de efeitos, previsto no artigo 27 da Lei n. 9.868/99, quando aplicado em matéria tributária. A problemática surge do fato de que os direitos dos contribuintes têm reconhecido o *status* de direito fundamental, motivo pelo qual parte considerável da doutrina jurídica nacional entende que a modulação de efeitos, em matéria tributária, só pode se dar em favor dos contribuintes, tendo em vista que as razões de Estado jamais poderiam suplantam o exercício de direitos fundamentais. Situado o trabalho no atual momento do constitucionalismo, fixa-se o entendimento de que o atual Estado Democrático de Direito tem como pressuposto o resgate de pautas valorativas ao ordenamento jurídico, o que se deu pela atribuição de plena normatividade aos direitos humanos fundamentais, veiculados mediante conceitos indeterminados que conferem amplo espaço de atuação ao Poder Judiciário. Considerando esse quadro, examina-se o papel da argumentação jurídica na legitimação dos atos judiciais. Realiza-se estudo para identificação dos limites entre interpretação e discricionariedade judicial. Conclui-se pela possibilidade de utilização na decisão judicial de argumentos ditos práticos e consequencialistas, de conteúdo econômico ou não, desde que haja a sua devida recondução ao sistema jurídico, por meio de discurso racional. Empreende-se análise lógico-sintática da norma de modulação. Verifica-se que o objeto de cognição para a atribuição de efeitos prospectivos à decisão em controle de constitucionalidade envolve uma análise de risco e que, por isso, o órgão julgador é responsável tanto pela construção do fato típico quanto pela incidência da norma, o que se opera numa só ação. Na tentativa de enquadrar a norma de modulação à Regra Matriz de Incidência, advoga-se a necessidade de inclusão de mais um critério, chamado de “circunstancial”, no antecedente normativo. Empreende-se estudo acerca dos pressupostos para que a modulação de efeitos seja aplicada em conformidade com a supremacia da Constituição. Abordam-se as justificativas dadas ao poder de tributar no ambiente do Estado Democrático de Direito e o papel da tributação na concretização de direitos fundamentais e da proteção à dignidade humana. Discorre-se acerca da teoria dos direitos fundamentais dos contribuintes, correlacionando a tributação aos direitos humanos. Enfoca-se o papel do princípio da segurança jurídica em matéria tributária e se conclui que a sua utilização, principalmente em sede de modulação de efeitos, só pode se dar em favor dos contribuintes. Trata-se do papel do Estado na efetivação dos direitos fundamentais, tanto sociais quanto individuais, e da necessária mitigação da forte cisão entre interesses do Fisco e dos contribuintes, considerando que ambos se destinam à mesma finalidade, que é a realização da pessoa humana. Defende-se que em casos excepcionais a modulação de efeitos pode se dar em favor do Estado, quando demonstrada a sua imprescindibilidade para a manutenção de instituições ou políticas públicas ligadas à concretização de direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Modulação de efeitos. Discricionariedade judicial. Poder de Tributar. Direitos dos Contribuintes. Interesse social.

## ABSTRACT

The object of study of this dissertation is the institution of modulation effects, provided by the Article 27 of Brazilian Federal Law n. 9.868/99, when applied in tax matters. The problem arises from the fact that taxpayers' rights are recognized as a fundamental right, which is why a considerable part of the national legal doctrine believes that modulation effects, in tax matters, can only be given in favour of the taxpayers; because the reasons of state could never supplant the exercise of fundamental rights. This work focuses on the theory of contemporaneous constitutionalism, lays the understanding that the current Democratic State of Law presupposes the rescue of the moral subject, which was achieved by assigning full normativity of fundamental human rights conveyed by indeterminate concepts which provide ample space for action by the judiciary. Given this framework, this work studies the role of the legal argument in the legitimation of judicial acts. A study shall be conducted to identify the boundary between interpretation and judicial discretion. It concludes that it is possible for courts to decide to use practical and consequentialist arguments, whether economical or not, once provided their reappointment due to the legal system, through rational discourse. It undertakes logical-syntactic analysis of the modulation rule, and verifies that the object of cognition for the award of prospective decision on constitutionality control effects involves a risk analysis. In an attempt to frame the rule of modulation at the “Matrix Incidence Rule”, it concludes about the need for inclusion of a new criterion, here called “circumstantial”, at the normative hypothesis. It undertakes a study about the application of the modulation of effects in accordance with the supremacy of the constitution. The paper also focuses on the justifications given to the taxing power in the democratic state environment and the about the role of tax in the realization of fundamental rights and the protection of human dignity. It also explores and discusses the theory of the fundamental rights of taxpayers, correlates taxation to human rights, deals with the role of the principle of legal certainty in tax matters and concludes that its use, chiefly in the areas of modulation of effects, can only be given in favour of taxpayers. It talks about the role of the state in the fulfilment of fundamental rights, both social and individual, and the necessary mitigation of the deep separation between the interests of taxpayers and tax authorities, considering that both serve the same purpose, which is the realization of the human person. It aims to address that, in exceptional cases, the modulation of effects can be given in favour of the state, when its indispensability for maintaining public institutions or policies related to the implementation of fundamental rights is demonstrated.

**Key-Words:** Modulation of effects. Judicial discretion. Taxing Power. Taxpayers' Rights. Social Interest.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>A DISCRICIONARIEDADE JUDICIAL NO ATO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1</b>	<b>(Neo)Constitucionalismo: Aspectos Introdutórios e o Problema do Limite da Atuação Judicial .....</b>	<b>17</b>
2.1.1	As bases do constitucionalismo em “sentido forte” e breves apontamentos sobre a influência da moral no direito .....	17
2.1.2	O problema da definição do limite da atuação judicial .....	25
<b>2.2</b>	<b>A Argumentação como Forma de Legitimação dos Atos Judiciais .....</b>	<b>33</b>
<b>2.3</b>	<b>Limites entre Interpretação e Discricionariedade.....</b>	<b>39</b>
2.3.1	O caráter construtivo da atividade julgadora sob o enfoque da teoria da linguagem.	39
2.3.2	A concepção ordinária de discricionariedade de acordo com a doutrina brasileira ...	44
2.3.3	Diferença entre atividade interpretativa e discricionariedade .....	46
2.3.4	A discricionariedade e a argumentação na utilização da regra de modulação .....	54
<b>2.4</b>	<b>A Distinção de Ávila entre Argumentos “Institucionais” e “Não-Institucionais” e a Fundamentação Utilizada na Modulação Temporal de Efeitos.....</b>	<b>58</b>
<b>3</b>	<b>ANÁLISE ESTRUTURAL DA NORMA QUE POSSIBILITA A MODULAÇÃO DE EFEITOS.....</b>	<b>69</b>
<b>3.1</b>	<b>Análise Sintática da Norma que Autoriza a Modulação de Efeitos.....</b>	<b>71</b>
3.1.1	Breves linhas para um estudo fundado na análise lógico-estrutural de enunciados normativos .....	71
3.1.2	O conceito de “norma jurídica”: definição, estrutura lógica e classificações .....	79
<b>3.2</b>	<b>Estrutura da Norma Jurídica que Permite a Modulação de Efeitos: “Hipótese” e “Consequente” .....</b>	<b>89</b>
3.2.1	O antecedente da norma jurídica da modulação de efeitos .....	89
3.2.2	O consequente normativo da regra de modulação.....	97
<b>4</b>	<b>A CONSTITUCIONALIDADE E AS VARIAÇÕES NA UTILIZAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS.....</b>	<b>103</b>
<b>4.1</b>	<b>A Fundamentação Constitucional da Modulação Temporal de Efeitos em Face do Dogma da Nulidade da Lei Inconstitucional .....</b>	<b>103</b>
<b>4.2</b>	<b>A Possibilidade de Qualquer Órgão Jurisdicional Proceder à Modulação Temporal de Efeitos .....</b>	<b>116</b>
<b>4.3</b>	<b>A Modulação de Efeitos em Caso de Mudança de Jurisprudência em Matéria Tributária.....</b>	<b>122</b>
<b>4.4</b>	<b>O Problema da Aplicação da Modulação de Efeitos em Matéria Tributária em Razão dos Princípios Jurídicos que São Postos em Conflito .....</b>	<b>132</b>
<b>5</b>	<b>A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>138</b>

<b>5.1</b>	<b>A Relação entre o Poder de Tributar e a Dignidade Humana .....</b>	<b>139</b>
5.1.1	A tributação e os direitos fundamentais .....	139
5.1.2	Os direitos fundamentais dos contribuintes.....	147
5.1.3	O dever fundamental de pagar tributos .....	151
<b>5.2</b>	<b>Possíveis acepções para “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” quando da modulação de efeitos em matéria tributária .....</b>	<b>156</b>
5.2.1	A segurança jurídica e o seu papel na tributação .....	156
5.2.2	O sentido do vocábulo “excepcional interesse social” na modulação de efeitos em matéria tributária .....	166
<b>5.3</b>	<b>Balizas para a aplicação da modulação de efeitos em matéria tributária.....</b>	<b>178</b>
5.3.1	O caso dos créditos de IPI quando há operação com alíquota zero .....	182
5.3.2	O caso do prazo de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias .....	185
5.3.3	O caso da isenção da CONFINS das sociedades civis de prestação de serviços profissionais.....	189
5.3.4	Caso do FUNRURAL .....	192
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>196</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>205</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O mecanismo da modulação temporal de efeitos é instituto relativamente novo no ordenamento jurídico brasileiro. Está previsto no artigo 27 da Lei n. 9.868/99, que disciplina o procedimento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade. Em primeiro momento, esse dispositivo não chamou muito a atenção da doutrina, talvez em razão da sua pouca utilização pelos tribunais. Sua maior discussão, principalmente em matéria tributária, ocorreu a partir de 2007, quando o STF julgou o Recurso Extraordinário n. 353.657<sup>1</sup>.

Isso não significa, entretanto, que o fenômeno da modulação de efeitos fosse desconhecido no direito brasileiro. Historicamente, não foram raras as decisões providas de tribunais superiores que se utilizaram dessa sistemática para proferir decisões que ajustassem a dicção legal e o valor da segurança jurídica à necessidade do caso concreto<sup>2</sup>.

Esse fato já demonstra que a possibilidade de modulação dos efeitos de uma decisão não está necessariamente atrelada (não deve ter como fundamento jurídico inexorável) ao teor do artigo 27 da Lei n. 9.868/99<sup>3</sup>, porquanto ela pode encontrar justificativas outras, e até mais fundamentais, como a proteção e a aplicação direta de princípios constitucionais. Por outro lado, é de se ver que esse sucinto artigo de lei, mas de poderoso conteúdo, cumpre o papel de prever expressamente na dogmática brasileira esse mecanismo e trazer disciplinamentos para uma prática judicial que até então não tinha nenhuma parametrização.

Esse dispositivo legal possibilita que o órgão julgador, diante de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, flexibilize o princípio da nulidade da lei inconstitucional e module os efeitos da sua decisão, para que somente emane efeitos a partir de determinado momento – do passado ou do futuro – que não o do nascimento do ato normativo em questão.

---

<sup>1</sup> Na oportunidade, discutia-se a constitucionalidade do creditamento do IPI no tocante aos insumos tributados com alíquota zero. O STF prolatou polêmica decisão afirmando que não ofendia a segurança jurídica constituir retroativamente os créditos tributários não cobrados por quase uma década, por força de decisão proferida pelo próprio Supremo Tribunal, sob o argumento de que esta ainda não havia transitado em julgado.

<sup>2</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 48-49.

<sup>3</sup> Art. 27. 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.

Entre as justificativas que se atribuem como legítimas para tal ação estão as situações excepcionais, nas quais a declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos, apesar de observar o princípio da efetividade da Constituição, chega a resultados práticos ainda mais distantes da vontade constitucional, o que autorizaria a atribuição de balizas temporais diferenciadas para a emanção dos seus efeitos. Por esse raciocínio, admite-se que a modulação de efeitos é imposta pela própria Constituição, achando-se embutida na gama de competências inerentes à jurisdição constitucional.

Todavia, a doutrina chega mesmo a expor verdadeiro temor de que o instituto da modulação seja utilizado como ferramenta para a prolação de decisões fundadas em argumentos econômicos visando à estrita proteção das finanças estatais, sobretudo se isso ocorrer em matéria tributária. Afirmam os autores que tal finalidade configura motivação necessariamente política, tornando a decisão judicial ilegítima. Entendimento nesse sentido, como é facilmente perceptível, tem como pressuposto a ideia de que num debate constitucional o argumento econômico, mormente se em matéria tributária e em favor do ente público, não goza de juridicidade suficiente a fundamentar validamente uma decisão judicial<sup>4</sup>.

Verifica-se também a opinião de que a dedução de argumentos econômicos em favor do Estado, quando tratando de matéria tributária, aproxima-se de uma falácia, algo como um artifício dialético. É que se atribui a justificativa da decisão à necessidade de prevenção de consequências negativas, mas sem dispor de verdadeira racionalidade, pois se busca legitimidade num terror psicológico com finalidade arrecadatória sem amparo constitucional, por meio dos chamados argumentos *ad terrorem*<sup>5</sup>.

O ponto de tensão reside no fato de que as duas expressões-chave para desencadear a utilização do dispositivo – a “segurança jurídica” e o “excepcional interesse social” – dispõem de uma profunda vagueza semântica. Isso possibilita, segundo apontam alguns autores,<sup>6</sup> a utilização de razões de caráter político para impedir a aplicação da Constituição, tornando ilegítimas as soluções jurídicas adotadas.

---

<sup>4</sup> VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 85-86.

<sup>5</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 26.

<sup>6</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011; ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009; VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

Cabe a ressalva, decerto, de que “[...] a imprecisão de significado destas normas não é resultado da elaboração de seu texto normativo, mas do âmbito material que elas regulamentam”<sup>7</sup>, uma vez que visam resguardar bens jurídicos de forte cunho axiológico. Por outro lado, relevante observar que o art. 27 da Lei n. 9.868/99 cumpre o papel de estabelecer requisitos legais para a modulação de efeitos, estreitando os percursos argumentativos para uma prática que até então não dispunha de nenhum disciplinamento. Daí a importância de empreender profunda incursão nas possíveis acepções semânticas dos termos “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, possibilitando que a aplicação da modulação de efeitos se dê de modo mais acurado. Investigações nesse sentido também possibilitam uma melhor análise crítica das decisões judiciais que dela façam uso.

Ainda sobre o artigo 27, são diversas as discussões que podem se instalar a respeito da sua constitucionalidade<sup>8</sup>; da possibilidade de sua utilização por órgãos jurisdicionais outros que não apenas o STF<sup>9</sup>; ou sobre quais comandos constitucionais podem ser suscitados na sua aplicação<sup>10</sup>, para citar alguns exemplos. Esse alto grau de divergência se dá, em primeiro lugar, porque sua utilização implica a mitigação do princípio da nulidade da lei inconstitucional, tão forte no direito brasileiro; em segundo lugar, pela ampla margem de atuação que o conteúdo abstrato dos seus vocábulos proporciona ao órgão julgador no caso concreto, gerando o conflito acerca da juridicidade das razões de decisão.

Para uma boa compreensão do instituto, portanto, torna-se necessária uma análise acerca da amplitude do ato judicial, mais especificamente: dos limites que são postos à atividade interpretativa; se comporta juízo discricionário; e quais percursos discursivos são exigíveis à sua legitimidade. O presente trabalho enfrenta essa matéria e toma como ponto de partida teoria constitucionalista contemporânea que reconhece aos órgãos judiciais maior evidência e força institucional na sua atividade.

Quando a questão é posta especificamente em matéria tributária, a doutrina nacional aponta diversas limitações ao uso da modulação temporal de efeitos, considerando como fator principal a premissa de que os direitos dos contribuintes têm *status* de direitos fundamentais. Assim, num exercício de ponderação, jamais poderiam sucumbir às razões de Estado,

---

<sup>7</sup> VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 84.

<sup>8</sup> Vide ADIn n. 2.154 e ADIn n. 2.258.

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antonio; FERRAZ JR., Tércio Sampaio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito *Ex Nunc* e as Decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2009.

<sup>10</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 25-26.

principalmente as de cunho econômico, porque desprovidas de juridicidade. Por outro lado, a prática do Supremo Tribunal Federal não tem se mostrado sensível a essa argumentação, notadamente no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 353.657 e n. 370.682; n. 556.664, n. 559.882, n. 560.626 e n. 559.943; n. 377.457 e n. 381.964, quando, em benefício do Fisco, aplicou (ou deixou de aplicar) a modulação de efeitos.

Diante de todo esse quadro, o presente trabalho traz como objeto de pesquisa o mecanismo da modulação temporal de efeitos em controle de constitucionalidade de norma tributária. Para isso, desenvolve também estudo sobre a sistemática da modulação temporal de efeitos em geral, por se mostrar imprescindível à compreensão do funcionamento e das possibilidades de aplicação desse instituto.

A hipótese de trabalho que se levanta é a de que, em matéria tributária, ordinariamente, a modulação de efeitos só é possível se operada em benefício dos contribuintes, por se entender que os direitos dos contribuintes são verdadeiros direitos fundamentais, sobre os quais não pode ultrapassar a decisão judicial. Entretanto, em caráter excepcional (e desde que devidamente comprovada essa excepcionalidade, com o devido espaço para a produção probatória), a modulação é possível em favor do Estado quando destinada a evitar graves e irreparáveis danos ao aparelho estatal. Essa segunda possibilidade é rechaçada pela doutrina, mas a mais aceita pelo STF, embora a Suprema Corte a tenha adotado sem a excepcionalidade que aqui se pretende impor como condição, complementando a hipótese.

Acredita-se que a excepcional modulação em favor do Estado também estaria lastreada nos direitos fundamentais, uma vez que eles são a finalidade legitimadora do poder de tributar. Na atual concepção da ordem jurídica, fundada na dignidade humana, tem-se que a ordem jurídica se presta a, finalisticamente, concretizar e proteger os direitos fundamentais, sendo o Estado o meio pelo qual essa necessidade é suprida. Logo, ainda que determinada exação seja incompatível com as disposições normativas constitucionais, a manutenção do valor inconstitucionalmente arrecadado se legitimaria na necessidade de manter o funcionamento do aparato estatal, pois esta é a intenção primeira que funda a própria arrecadação. A violação à disposição constitucional estaria legitimada pela compatibilidade com as razões que justificam a existência do próprio sistema.

A investigação acerca da sustentabilidade dessas afirmações se operou em quatro seções. Primeiro, por meio de um estudo dos limites do ato judicial, perquirindo se uma decisão judicial pode se valer de argumentos consequencialistas – entre estes, os de cunho

econômico – como fundamento principal. Questiona-se também se o ato judicial contempla algum juízo discricionário, e, nesse sentido, propõe um critério de diferenciação no discurso jurídico que distingue os atos de interpretação e os de discricionariedade.

É feito também estudo sobre a reaproximação do direito em geral, e do direito tributário especificamente, de pautas valorativas, conjugando-se essa investigação com a temática da modulação de efeitos, que trata da necessidade de respeito à boa-fé e da proteção à legítima expectativa dos contribuintes diante das ações estatais.

Em seguida, a sistemática da modulação temporal de efeitos é decomposta em sua estrutura lógico-sintática, identificando todos os elementos essenciais à sua aplicação e como se relacionam entre si. Com fulcro na teoria da Regra Matriz de Incidência é elaborada uma regra específica que represente a norma de modulação, útil por discernir quais fatores são objeto da cognição judicial – evidenciando que se trata de pronunciamento judicial diverso e posterior àquele exarado em sede de controle de constitucionalidade – e por esclarecer como se estrutura a atribuição de efeitos prospectivos ou com retroatividade mitigada. Chega-se à conclusão de que os parâmetros ali sugeridos não são suficientes a reproduzir efetivamente o comando normativo em análise, pelo que se demonstra a necessidade de inclusão de mais um critério em seu antecedente, chamado de “circunstancial”; este possibilita ao julgador efetivamente criar o próprio fato jurídico que compõe a hipótese de incidência, uma vez que demanda a existência simultânea de uma própria ação judicial (a declaração de inconstitucionalidade) e de elementos circunstanciais e consequenciais (a existência de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social) que requerem a apreciação fática do momento do julgamento.

Com isso, intenta-se demonstrar que a norma jurídica que permite ao julgador modular temporalmente os efeitos de sua decisão tem como antecedente normativo um exercício de prognose por parte do aplicador do direito, fugindo da regra na qual se tem como fato-tipo normativo o relato de um evento ocorrido no passado. Acredita-se que o caráter prospectivo da norma de modulação confere forte discricionariedade ao julgador, sendo possível aferir a legitimidade da decisão apenas pelo seu discurso jurídico. Por isso, empreende-se também estudo sobre as razões que justificam e limitam a tributação no Brasil.

Deslocando o foco para o fundamento material da norma de modulação, na seção seguinte investigam-se quais os pressupostos para que a aplicação da modulação de efeitos se dê em consonância com o texto constitucional. Ao indagar as razões constitucionais que justificam a modulação de efeitos, é estudada a extensão desse mecanismo para além das

situações previstas no artigo 27 da Lei n. 9.868/99, tanto com relação às hipóteses de cabimento, quanto aos sujeitos legitimados ao seu manejo.

Por fim, são exploradas as possibilidades decisórias disponíveis ao órgão julgador quando enfrenta a questão da modulação temporal de efeitos especificamente em matéria tributária, momento em que são propostas algumas balizas para a sua aplicação. Também é demonstrada a viabilidade teórica para que a modulação temporal se dê em favor do Estado, desde que respeitados alguns requisitos. Para alcançar esta conclusão são discutidas as razões que justificam o poder de tributar na atualidade, a fim de que se forme uma compreensão mais ampla do direito tributário, mais conectada com os anseios sociais contemporâneos que dão legitimidade à ordem jurídica e à tributação. No tocante à evolução da doutrina constitucional, faz-se um paralelo com as justificativas dadas ao poder de tributar, observando-se que, no século XXI, a ordem jurídica lastreia-se nos direitos humanos fundamentais e na dignidade humana, não havendo autonomia dos interesses estatais – sem verticalidade na relação entre Estado e cidadãos. O momento atual posiciona o Estado como ente responsável pela concretização dos direitos humanos, sendo a tributação o meio para isso. Logo, a tributação é voltada para os fins de interesse da própria sociedade, numa horizontalidade de interesses coletivos.

Assim, a tributação estaria amparada no dever fundamental de pagar tributos, ou seja, no dever de todos contribuírem com meios para a concretização dos interesses coletivos, sendo regida pelo valor da solidariedade, o que possibilita uma releitura dos institutos do direito tributário. Por esse raciocínio, estaria justificada a excepcional manutenção de exação, mediante modulação temporal de efeitos da decisão pela inconstitucionalidade de determinada arrecadação, desde que fundada na imprescindível manutenção das instituições ou das políticas públicas, porquanto legitimada na mesma razão que justifica a tributação. Indispensável, todavia, a demonstração fática dessa situação extrema, mediante dilação probatória que comporte o exercício do contraditório e da ampla defesa entre os interessados.

A metodologia utilizada é majoritariamente a pesquisa bibliográfica, que serve de alicerce às soluções propostas e às conclusões. O tema é abordado principalmente por meio de raciocínio dedutivo. Ao final, valendo-se de esforço comparativo, é feita análise da compatibilidade de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal com o discurso argumentativo mínimo ora proposto como condicionante à aplicação legítima da modulação de efeitos em matéria tributária.

Este trabalho se situa no ambiente controversamente chamado de neoconstitucionalismo. Toma como ponto de partida o papel central desempenhado pelas declarações de direitos humanos no atual modelo de ordenamento jurídico e sua imprescindibilidade para os textos constitucionais dos Estados que se dizem Democráticos e de Direito. Trata de como esse movimento gerou uma reaproximação entre o direito e a moral. Reconhece que a inclusão de enunciados de caráter valorativo no texto constitucional aprofundou os estudos hermenêuticos dos conceitos indeterminados, que por conta da sua vagueza semântica transportam os conflitos jurídicos, que anteriormente se passavam no momento da criação do direito, para o da sua aplicação. Este é o palco onde se passam os debates de que se passa a tratar.

Da seção 2 A DISCRICIONARIEDADE JUDICIAL NO ATO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS até a seção 5 A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (páginas 16 a 195) foram bloqueadas pela autora.

## 6 CONCLUSÃO

O artigo 27 da Lei n. 9.868/99 prescreve que ao decidir pela inconstitucionalidade de um ato normativo o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros e fundado em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, pode modular os efeitos da sua decisão, determinando que esta só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser definido.

Essa autorização comporta algumas dificuldades na sua execução, porque os dois principais elementos condicionantes da aplicação do dispositivo – a “segurança jurídica” e o “excepcional interesse social” – são de uma vagueza semântica e uma riqueza axiológica que conferem ampla margem de atuação à autoridade julgadora, gerando controvérsia quanto aos limites dessa atuação.

Esse problema representa bem o conjunto de dificuldades típicas do atual estágio de desenvolvimento do Direito. Desde a segunda metade do século XX tem se instalado na maioria das democracias ocidentais o chamado Estado Democrático de Direito, um modelo de Estado de Direito marcado por textos constitucionais que se identificam por conterem profundo catálogo de direitos humanos fundamentais visando à preservação da dignidade humana, então posicionada como eixo central do ordenamento jurídico.

O fator principal da mudança ocorrida é a normatividade e a aplicabilidade imediata conferida aos direitos fundamentais, portadores de uma alta carga axiológica por representarem pautas valorativas da sociedade. Por meio deles, o poder de guarda da Constituição dá ao Judiciário uma função que é também política, visto que exceder os limites da sua atuação implica também exceder-se politicamente sobre os demais poderes, decidindo fundamentalmente o conteúdo de todas as normas constitucionais. Por isso, é essencial, embora extremamente difícil, definir os limites dessa atuação, uma vez que seu excesso igualmente representa ofensa à democracia, problema que se acentua pelo fato de que a jurisdição constitucional é exercida em função de comandos constitucionais de conteúdo extremamente aberto, cuja concretização importa em forte atividade criativa por parte do intérprete.

Ficou entendido que esse fenômeno é resultado da experiência da Segunda Guerra Mundial, por gerar um consenso da sociedade quanto à necessidade de reaproximar o Direito

de pautas valorativas, dando fundamento axiológico ao sistema jurídico e deslocando a sua origem do Estado para a sociedade.

Esse panorama se conecta com o objeto deste trabalho pelo fato de que a interpretação e a aplicação do direito não são atividades meramente descritivas, havendo um forte caráter construtivo e ativo sobre o ordenamento, chegando, em algumas hipóteses, a possibilitar que o órgão julgador decida o momento e a forma da sua atuação, tal qual dispõe o artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Este dispositivo autoriza que o julgador promova análise circunstancial e consequencial da sua decisão, exercendo um juízo de discricionariedade.

Devido à necessidade de dar transparência e possibilitar o controle – tanto jurídico quanto social – dos atos judiciais, a argumentação jurídica figura como o meio pelo qual o Judiciário confere legitimidade à sua decisão, que deve estar estruturada num discurso que expresse a racionalidade jurídica da resolução encontrada.

O esforço argumentativo, então, deve estar dirigido a demonstrar que aquela é a opção mais adequada não pela opinião do órgão julgador, mas em relação aos direitos fundamentais delineados no texto constitucional. Ainda que já se tenha clara a ideia de que o Judiciário promove, também, uma atividade criativa do direito quando da sua atuação, em sede de controle de constitucionalidade seu agir está limitado a uma tarefa de contenção do excesso dos demais poderes, e assim deve ser a justificação a ser delineada.

Por mais que haja conteúdo criativo na decisão tomada, no plano argumentativo o discurso utilizado é de referência ao sistema, como se ela já estivesse predeterminada, conferindo legitimidade à atuação. Isso se dá porque no exercício da jurisdição constitucional a atividade desempenhada é, basicamente, interpretativa, fazendo um juízo comparativo entre a disposição constitucional e o comando infraconstitucional impugnado. Portanto, qualquer conclusão deve se referir a um sentido já contido no comando tomado como parâmetro.

Quando no exercício de atividade discricionária, o percurso argumentativo é diferente, pois o julgador age com base num comando legal a fim de tomar sua decisão diretamente a partir das circunstâncias fáticas que envolvem a demanda, desde que, claro, sejam respeitadas as balizas constantes na norma que confere tal competência.

Logo, a argumentação empreendida, primeiro, se refere a um sentido prévio ao sistema, no intuito de definir o conteúdo e os limites da norma de competência e, depois, age discricionariamente, fundando suas razões nos elementos que tomou em conta para valorar sua ação. O ponto é que, nesta última atividade, as razões trazidas são considerações que o

juiz faz a partir de observação direta da realidade, daí por que a reconhecida discricionariedade.

Embora sejam intrinsecamente próximas as atividades mentais de interpretação legal e discricionariedade judicial, elas se distinguem no âmbito do discurso racional que as justifica, uma vez que ao realizar atividade interpretativa o órgão julgador deve pautar sua argumentação pela compreensão dos elementos do sistema. Ao atuar conforme uma discricionariedade que lhe é conferida pela lei, sua argumentação vai além desses limites e reconhece como sua a apreciação fática e circunstancial que motiva a decisão tomada.

Exige-se, entretanto, que toda razão disposta na decisão tenha conexão racional com o sistema jurídico, resguardando a sua legitimidade. Ainda que em primeiro plano trate de questões fáticas ou de cunho consequencialista, é imprescindível que discursivamente se faça uma recondução ao sistema, garantindo não só observância ao artigo 93, inciso IX, da Constituição, mas também racionalidade e objetividade ao ato posto. Essa afirmação importa em reconhecer que os ditos argumentos práticos e de cunho consequencialista, de caráter econômico ou não, podem ser enquadrados como “institucionais”, valendo-se de classificação proposta por Humberto Ávila, mas chegando a conclusão diversa da dele.

Assim, admite-se que ao decidir aplicar a modulação de efeitos o órgão julgador se valha de justificações práticas, desde que obedeça aos pressupostos à compatibilidade material do seu ato com o ordenamento, principalmente porque a norma de modulação tem objeto de exame diverso do controle de constitucionalidade realizado quase que concomitantemente.

Visualizar essa diferença e identificar todos os elementos condicionantes da incidência da norma de modulação é possível por meio de acurada análise lógico-sintática dos enunciados normativos que instituem o mecanismo. Assim, é de se ver que a necessária declaração de inconstitucionalidade de uma norma é apenas um dos elementos constantes na hipótese de incidência desse comando normativo, que tem função meramente condicional e não reflete o cerne da hipótese normativa. A sua aplicabilidade demanda principalmente que o julgador expressamente afirme a existência de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social por meio de demonstração da ocorrência de elementos fáticos que façam concluir pelo risco aos bens jurídicos tutelados por um desses dois conceitos jurídicos indeterminados.

Por consistir num juízo de risco, inevitavelmente concebe argumentação consequentialista, porquanto risco é um objeto cultural, subjetivamente construído, referente a um possível evento futuro, que embora provável, não é certo. Justamente por se tratar de um objeto cultural de natureza subjetiva, ele é construído discursivamente pelo órgão judicial no momento da aplicação da própria norma de modulação, de modo que o magistrado tem um dever duplo: o de construir o fato típico e o de fazê-lo incidir na hipótese normativa, que se materializa num só ato, fator que evidencia a complexidade na tarefa da decisão que aplique a modulação de efeitos.

Para mais bem compreender a sistemática da modulação, foi feito estudo com base no modelo da Regra Matriz de Incidência ao qual se propôs que, quando aplicado à norma de modulação de efeitos, seja acrescentado mais um critério normativo, chamado de “circunstancial”, responsável justamente pela identificação e enquadramento das razões de segurança jurídica e excepcional interesse social. O modelo proposto tem a seguinte composição:

Antecedente

**Critério Material (verbo + complemento):** Declarar, em sede de Ação Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, tendo como parâmetro a Constituição Federal;

**Critério Circunstancial:** Construção, por meio de ação interpretativa sobre a realidade fática, com consenso de dois terços dos membros da Corte, da existência de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social a justificar a aplicabilidade da norma;

**Critério Espacial:** Estar o fato construído situado no território nacional, local em que a jurisdição constitucional pode ser exercida pelo STF;

**Critério Temporal:** A decisão pela aplicação da regra de modulação dos efeitos deve se dar logo em seguida ao momento da declaração de inconstitucionalidade, que terá sua eficácia restringida.

Consequente

**Critério Subjetivo (sujeito ativo e sujeito passivo):** o ente político editor da norma tributária cuja inconstitucionalidade foi declarada e o espectro de contribuintes sujeitos à incidência da norma em questão;

**Crítério Prestacional (verbo + complemento):** restringir, em sede de Ação Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade (verbo), a eficácia da declaração de inconstitucionalidade para o momento que venha a ser fixado (complemento).

É de se ver, entretanto, que ao restringir a eficácia retroativa de uma declaração de inconstitucionalidade resta violado o princípio da nulidade da norma inconstitucional, que tem como finalidade preservar a supremacia do texto constitucional, fazendo supor pela inconstitucionalidade da modulação temporal operada.

Essa ideia está fundada na crença de que a norma inconstitucional e todos os atos que lhe são derivados são completamente nulos desde a sua edição, motivo pelo qual não poderia produzir nenhum efeito jurídico. Trata-se de concepção originada na jurisprudência dos Estados Unidos da América, fundada na premissa de que uma lei inconstitucional não pode ser considerada lei para nenhum fim e trazida para o direito brasileiro desde a Constituição de 1891. Pela perspectiva da teoria do fato jurídico, a inconstitucionalidade é o mais grave defeito jurídico, ocasionando ao ato a sua nulidade e suprimindo todos os efeitos que lhe são derivados, por serem igualmente nulos.

Por outro lado, Kelsen expõe entendimento de que não há nenhuma diferença intrínseca entre a inconstitucionalidade e qualquer outro vício, senão apenas o seu grau mais elevado. Assim, todos os atos viciados seriam igualmente incompatíveis com o sistema, variando apenas em medida. Para todos os vícios, a consequência seria a sua anulabilidade, que pode ter seus efeitos ponderados. Kelsen defende que todo ato jurídico é necessariamente válido, por entender que a validade não é uma qualidade, mas uma condição de pertinência ao sistema jurídico. Logo, a decisão pela inconstitucionalidade de uma norma teria a mesma natureza de uma norma revogadora qualquer, sendo possível a esta norma revogadora definir quais serão os efeitos da exclusão por si operada, dando sólida justificação teórica ao instituto da modulação de efeitos.

Quanto ao seu conteúdo, para que seja preservada a supremacia da Constituição, é imprescindível que a decisão pela modulação de efeitos busque justificação também em norma de altura constitucional, demonstrando que os efeitos, havidos sob a égide da lei inconstitucional, devem ser mantidos válidos com fundamento direto na Constituição. Assim, não haveria violação à sua supremacia. É necessário, entretanto, que se efetue uma ponderação entre as normas constitucionais postas em conflito – a violada e a suscitada como fundamento para a manutenção dos efeitos –, evidenciando ser a modulação medida que se

impõe pela própria força do texto fundamental, porquanto seria inaceitável que uma decisão em controle de constitucionalidade gerasse efeitos ainda mais inconstitucionais.

Pela compreensão de que a adequada modulação de efeitos decorre do próprio imperativo constitucional, é de se ver que ela prescinde do artigo 27 da Lei n. 9.868/99 para ser aplicada, embora lhe seja reconhecida a função de disciplinar a atuação judicial no exercício dessa tarefa.

Desse modo, defende-se aqui a possibilidade de essa prática ser expandida a qualquer órgão dotado de jurisdição constitucional e para hipóteses que não apenas a do controle concentrado de constitucionalidade. Essa prática já pode ser notada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ao aplicar a modulação de efeitos em controle difuso, assim como em decisões de outros tribunais. Defende-se, inclusive, a possibilidade de manejo por juízes singulares, considerando que a exigência do quórum de dois terços – direcionada ao STF – não deve servir de impeditivo para se que tome decisão em favor da maior efetividade do texto constitucional.

Tendo por base também as razões justificadoras da modulação de efeitos, mais notadamente a proteção à boa-fé e à confiança nos atos estatais, além de demais princípios fundados no ideal da segurança jurídica, a modulação de efeitos também tem sido aplicada em casos de mudança de jurisprudência, reconhecendo o caráter indutor presente nas manifestações judiciais reiteradas. Isso é consequência, também, do ordenamento jurídico atual, marcado pela utilização de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados, além de comportar regramentos contraditórios e pouco estáveis, o que prejudica a confiabilidade, a inteligibilidade e a calculabilidade do sistema jurídico como um todo, desaguando no papel de destaque que tem exercido a jurisprudência no sentido de expor aos jurisdicionados qual o conteúdo dos comandos legais.

Ainda que a decisão judicial seja fraca em extensão, só sendo aplicável às partes do processo e não gerando direitos a terceiros, tem-se reconhecido que a instabilidade e a pouca clareza do ordenamento também são uma marca do tempo presente, tendo havido o transporte do conflito de interesses da edição legislativa para o momento da decisão judicial. Isso faz com que a manifestação jurisdicional seja o principal, quando não o único, parâmetro concreto que o indivíduo tem como referência para as suas condutas, por consistir em leitura autêntica do sistema, gerando expectativa, embora precária, de que o ordenamento também se comporte daquela mesma maneira com relação às suas ações. Por essa razão, seria adequado reconhecer a aplicação do princípio da irretroatividade também à jurisprudência, porquanto o

bem jurídico tutelado seria o mesmo, não havendo razão para que a sua incidência esteja restrita às leis.

Com esses fundamentos, defende-se que a modulação de efeitos também é aplicável em casos de mudança de jurisprudência, o que ressalta a sua motivação baseada em princípios constitucionais.

As discussões sobre modulação, quando transpostas ao direito tributário, ganham maior relevância em razão do peso que têm para o sistema jurídico os interesses em conflito. A necessidade de concretização, para aplicação do instituto, dos conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social, dotados de alta carga axiológica, acendem o conflito entre interesses do Estado em contraposição a direitos dos contribuintes, reconhecidos como direitos fundamentais.

Num primeiro momento, o *status* de fundamentalidade atribuído aos direitos dos contribuintes faz concluir que a modulação de efeitos só é possível de ser manejada em favor de interesses individuais, jamais podendo superá-los as razões de Estado. Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal tem aplicado o mecanismo da modulação de efeitos em favor do Fisco, sem superar o argumento sustentado pela doutrina.

Propõe-se aqui que a compreensão do direito tributário não se restrinja à oposição entre Fisco e contribuintes, por resultar limitada aos aspectos da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. O atual momento da ciência do Direito exige interdisciplinaridade entre os objetos de estudo, de modo que o direito tributário pode ser mais bem compreendido se visto como parte do sistema financeiro estatal, no qual de fato está inserido.

Essa compreensão mais ampla está relacionada com a justificativa dada ao poder de tributar no modelo iniciado pelo Estado Democrático de Direito. Por ter havido a reaproximação do Direito de pautas valorativas, reconhecendo-se que o ordenamento jurídico surge de um anseio da sociedade para a proteção e concretização da dignidade humana, a tributação figura como o meio indispensável pelo qual o Estado cumpre as suas finalidades, estando fundada, por essa razão, nos direitos fundamentais da liberdade e da propriedade. Nesse sentido, os direitos fundamentais conformam limitações ao poder de tributar, por serem a razão (fundamento) e o fim (limite) da tributação.

Desta maneira, os direitos dos contribuintes representam restrições às ações estatais que intervêm nos direitos individuais, notadamente a liberdade e a propriedade. Assim, por exercerem a mesma função defensiva e terem o mesmo conteúdo material e significação

histórica, reconhece-se que são verdadeiros direitos fundamentais. Ricardo Lobo Torres chega a afirmar que são anteriores e prévios à própria Constituição, por serem os valores que lhe dão legitimidade.

Assim, os direitos fundamentais são assegurados pela tributação, o que pressupõe a sua própria relativização; isso se dá como contrapartida da sociedade, para que seja possível o ideal do Estado Democrático de Direito. Por essa razão, Nabais afirma que, ao lado dos direitos fundamentais, o dever de pagar tributos surge como um verdadeiro dever fundamental, tão importante quanto o cumprimento dos deveres impositivos ao Estado.

Portanto, o poder de tributar assume um caráter social e vinculado aos valores sociais, de modo que a tributação passa a estar fundada também no objetivo da solidariedade e no sentido de justiça. Por essa razão, representa a união dos indivíduos em prol de um bem comum, e não mais uma imposição do Estado, como se comportasse um fim em si mesmo. Dessa forma, a teoria dos direitos fundamentais dos contribuintes, conjugada com a do dever fundamental de pagar tributos, tem a função de harmonizar a atividade tributária estatal com a dignidade humana e os fins estatais, não havendo mais uma verticalidade na relação entre Estado e indivíduos, mas uma horizontalidade de indivíduos instrumentalizada pelo Estado.

É de se ver, entretanto, que na concretização do conceito de segurança jurídica, inclusive na aplicação da norma de modulação, especialmente o princípio da segurança jurídica sempre figurou como limite objetivo à ação estatal em favor dos cidadãos. Na atualidade, essa função de proteção permanece, motivo pelo qual a modulação de efeitos em matéria tributária só pode ser justificada pelo argumento da segurança jurídica se for manejada em favor do contribuinte, tendo em vista que seria uma contraditoriedade proteger o Estado em razão de um próprio ato seu. Por essa mesma razão, a modulação de efeitos em virtude da mudança de jurisprudência encontra fundamento na segurança jurídica, sobretudo porque a capacidade de planejamento também concerne ao exercício da liberdade.

Por sua vez, o excepcional interesse social, também prescrito como condicionante da modulação de efeitos, em matéria tributária mostra como melhor interpretação aquela que possibilita que tal conceito seja compreendido mediante a satisfação de interesses sociais e coletivos, e que, em casos de alta excepcionalidade, podem ser representados pela imprescindível manutenção do aparato estatal.

Desse modo, de acordo com a linha teórica aqui adotada, concebe-se que no atual modelo constitucional não goza de legitimidade social qualquer interesse estatal que não

esteja direcionado ao cumprimento de direitos fundamentais, de forma que não são reconhecíveis interesses próprios do ente estatal.

Portanto, ao contrário do que têm defendido alguns autores nacionais, o excepcional interesse social, disposto no art. 27 da Lei n. 9.868/99, pode ser utilizado no sentido da preservação do ente público que converge em si todos os heterogêneos interesses sociais, ou seja, o Estado. Trata-se de interesse estatal, mas necessariamente daquele que tenha por fundo a concretização ou a preservação de direitos fundamentais ou de interesses da coletividade.

Para isso, indispensável que haja comprovação fática da imprescindibilidade de manutenção do aparato estatal por meio da modulação, impedindo que os contribuintes façam uso da repetição do indébito e sejam restituídos ao seu direito de propriedade. Em outras palavras, a modulação de efeitos em favor do Estado é possível enquanto medida crucial para a manutenção das instituições ou políticas públicas responsáveis pela concretização de direitos fundamentais. Além disso, essa condição de necessidade deve ser previamente discutida mediante processo, com a possibilidade de participação de todos os interessados, possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa, que devem estar substancialmente representados na fundamentação da decisão judicial a ser emanada, como condição para que esta disponha de legitimidade.

Se não respeitadas essas balizas, e prolatada decisão com base em análise fática à qual não se permitiu debate democrático, entende-se que a resolução jurídica emitida não dispõe verdadeiramente de fundamentação válida, por violar o art. 93, IX, da Constituição, sendo, portanto, nula. Entretanto, tal concepção parece ainda não estar sedimentada na prática judicial do Supremo Tribunal Federal, já que nos casos práticos trazidos à análise tais pressupostos não foram observados.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. *In*: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2009.

\_\_\_\_\_. Ponderação, Jurisdição Constitucional e Representação Popular. *In*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. (org) **A Constitucionalização do Direito**. Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ALMEIDA, Tiago Bockie de. **O Controle Pleno do Ato Administrativo Disciplinar pelo Poder Judiciário**: Uma necessidade em razão dos novos paradigmas do Direito Administrativo contemporâneo. 2011. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2011.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária**: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A “Supremacia do Interesse Público” no Advento do Estado de Direito na Hermenêutica do Direito Público Contemporâneo. *In*: SARMENTO, Daniel. (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados**: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2007.

ARGUELHES, Diego Werneck. **Deuses Pragmáticos, Mortais Formalistas**: A Justificação consequencialista de decisões judiciais. 2006. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho**. Disponível em:< [http://www.fd.unl.pt/docentes\\_docs/ma/amh\\_MA\\_7783.doc](http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc)>. Acesso em: 10 jan. 2013.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergman. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 05, agosto, 2001.

\_\_\_\_\_. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. "Neoconstitucionalismo": entre a "ciência do direito" e o "direito da ciência". *In*: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (orgs.). **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BARBERIS, Mauro. Neoconstitucionalismo, Democracia e Imperialismo de la Moral. *In*: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2009.

BARBOSA, Rui. **Atos Inconstitucionais**. 3.ed. Campinas: Russel Editores, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Interesse Público**, Ano 7, n. 33, setembro/outubro de 2005. Porto Alegre: Notadez, p. 13-53.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente e a Constitucionalização de Tudo (ou do Nada). *In*: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmiento. (Org.). **A Constitucionalização do Direito**: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BEZERRA, Paulo Cesar Santos. **Mutação Constitucional**: Os Processos Mutacionais como Mecanismos de Acesso à Justiça. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions579.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.

BOMFIM JÚNIOR, Carlos Henrique de Moraes. *Decisões Inconstitucionais no Controle de Constitucionalidade: os efeitos pro futuro*. Belo Horizonte: Arraes, 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, MS 13101/DF, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 14/5/2008, DJe, data de publicação: 09/12/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 652, Relator(A): Min. Celso De Mello, Tribunal Pleno, Julgado em 02/04/1992, DJ 2-4-1993, pp-05615 Ement Vol-01698-03 pp-00610 RTJ Vol-00146-02 pp-00461.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RE: 581352 AM. Relator: Min. Celso de Mello. Data de Julgamento: 29/10/2013. DJe-230, data de publicação: 22/11/2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 3756 ED, Relator(a): Min. Carlos Britto, julgado em 24/10/2007, DJe-147, publicado em 23-11-2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADI n. 1.917 MC, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ, data de publicação: 19/09/2003.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADI n. 2.405 MC, Rel. Min. Marlos Britto, DJ , data de publicação: 17/02/2006.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADI n. 1.049 MC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, data de publicação: 25/08/95.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI n. 1.976, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ, data de publicação: 18/05/2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADI n. 2.324 MC, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ, data de publicação: 18/06/1993.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI n. 939/DF, Relator Min. Sidney Sanches, julgamento em 15/12/1993, DJ, data da publicação: 18/03/1994.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADI 3510, Relator(a): Min. Ayres Britto, julgado em 29/05/2008, DJe-096, data de publicação: 28/05/2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, ADPF 54, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 12/04/2012, DJe-080, data de publicação: 30/04/2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma, AI 472.768-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 21/11/2006, DJU, data de publicação: 16/02/2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RREE 556.664, 559.882, 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 12.06.2008, DJe, data de publicação: 13/11/2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 25/06/2007, DJe, data de publicação: 07/03/2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 377.457, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 17/09/2008, DJe, data de publicação: 18/12/2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 381.964, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 17/09/2008, DJe, data de publicação: 13/03/2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE n. 161.031, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ, data de publicação: 06/06/1997.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 174.478, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ data de publicação: 30/09/2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma, RE n. 99.431, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ, data de publicação: 06/05/1983.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 559.943, Rel. Min. Carmen Lúcia, julgamento em 12/06/2008, DJe, data de publicação: 25/09/2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 377457, Relator(a): Min. Gilmar mendes, julgado em 17/09/2008, DJe-241, publicado em 19/12/2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 363852, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 03/02/2010, DJe-071, publicado em 23/04/2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno, RE 350446, Relator(a): Min. Nelson Jobim, julgado em 18/12/2002, DJ, data de publicação: 06/06/2003.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE 353657, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 25/06/2007, DJe-041, publicado em 07/03/2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Quinta Turma. AC: 7543 TO 2009.43.00.007543-7. Relator: Desembargador Federal Souza Prudente. Data de Julgamento: 19/11/2012, e-DJF1 p.103, data de publicação: 26/11/2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª região. AR n. 6025-CE. Rel. Desembargador Francisco Wildo. Julgamento em 1/04/2009, DJ, data de publicação: 04/12/2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão Jurídica e Racionalidade**. Maceió: Edufal, 2007.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito Ex Nunc e as Decisões do STJ**. 2.ed. Barueri: Editora Manole, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**: O construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito**: O construtivismo lógico-semântico. 2009. 623f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. O Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deônticos. **RDT**, artigo n. 45, ano 12, p.32-36, Julho-setembro de 1988.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. A discricionariedade: Análise de seu delineamento jurídico. In: GARCIA, Emerson (coord.) **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Administrativo**. 20.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**. Delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DIMOULIS, Dimitri. Crítica ao neoconstitucionalismo. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, v. 22, p. 179-203, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 68.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito Ex Nunc e as Decisões do STJ**. 2.ed. Barueri: Editora Manole, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Irretroatividade e Jurisprudência Judicial. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito *Ex Nunc* e as Decisões do STJ**. 2.ed. Barueri: Editora Manole, 2009.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio: Derechos y pretextos. Elementos de crítica del neoconstitucionalismo. In: CARBONELL, Miguel (org.): **Teoría del neoconstitucionalismo: ensayos escogidos**. Madrid: Trotta, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Ricardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso Italiano. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2009.

HART, Herbert L. A. **O Conceito de Direito**, 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. O Processo de Formação da Lei Orçamentária Anual: A rejeição do Projeto de Lei e o princípio da inexauribilidade da lei orçamentária. In: **Revista Trimestral de Direito Público**. nº 34. São Paulo: Malheiros, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KRELL, Andreas J.. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**. Limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

LAPORTA, Francisco. El ámbito de la Constitución. **Doxa**. Alicante, n. 24, 2001, p. 461-462.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. Constitucionalização do Direito Civil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 33, 1 jul. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/507>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**. Plano da validade. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**: Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Argumentação Consequencialista da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: SOUZA, Priscila de. (Coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. VI Congresso nacional de estudos tributários. São Paulo: Noeses, 2009.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito Ex Nunc e as Decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Editora Manole, 2009.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. Princípios e regras constitucionais. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

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

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação.** A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PISARELLO, Gerardo. Estado de derecho y crisis de la soberanía en América Latina: algunas notas entre la pesadilla y la esperanza. *In:* CARBONELL, Miguel. **El Estado de Derecho: Dilemas para América Latina.** Palestra Editores, 2009.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011.

POLTRONIERI, Renato. **Discricionariedade dos atos administrativos e a ambiguidade da norma jurídica positiva.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

POZZOLO, Susana. Un Constitucionalismo Ambiguo. *In:* CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s).** 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

PRADO, Luis Regis. **Comentário ao Código Penal:** doutrina, jurisprudência selecionada, conexões lógicas com os vários ramos do direito. 4<sup>a</sup>.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

RÉGNIER, João Roberto Santos. **Discricionariedade Administrativa:** Significação, efeitos e controle. São Paulo: Malheiros, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança Jurídica do Contribuinte** (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima). Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008.

\_\_\_\_\_. Constitucionalização do Direito Tributário. *In:* RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

\_\_\_\_\_. **Temas de Direito Constitucional Tributário.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto:** quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Barueri: Manole, 2005.

SANCHÍS, Luís Prieto. El Constitucionalismo de los Derechos. *In:* CARBONELL, Miguel. **Teoría del Neoconstitucionalismo.** Ensayos escogidos. Madrid: Editorial Trotta, 2007.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela Mão de Alice**. O Social e o Político na Pós-Modernidade. 10.ed. São Paulo: Cortez, 2005.

SANTOS, Gustavo Ferreira. **Neoconstitucionalismo, Poder Judiciário e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011.

SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel. (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2007.

\_\_\_\_\_. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôrres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, n. 798, p. 23-50, 2002.

STRECK, Lênio Luiz; BARRETO, Vicente de Paulo; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. Ulisses e o Canto das Sereias: Sobre Ativismos Judiciais e os Perigos da Instauração de um “Terceiro Turno da Constituinte”. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)** 1(2):75-83, julho-dezembro, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. O sistema autopoietico do direito e suas implicações em relação à segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário**, v. 104, p. 86-94, 2008.

\_\_\_\_\_. Restituição do Indébito Tributário nos Tributos Sujeitos ao “Lançamento por Homologação” e o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri: Manole, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. I – Constituição Financeira, sistema tributário e Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar: 2009.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VELANO, Maria Emília. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

VEYRETT, Yvette. **Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente**. São Paulo: Contexto, 2007.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. **Revista Direito GV** [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. Níveis de Linguagem em Kelsen. Norma jurídica / Proposição jurídica. In: **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. v. 2. São Paulo: AXIA MVNDI IBET, 2003.