

**A SISTEMÁTICA DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE À LUZ DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO**
LA SISTEMÁTICA DE LA MODULACIÓN DE LOS EFECTOS EN MATERIA
TRIBUTARIA: UN ANÁLISIS A LA LUZ DEL CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-
SEMÂNTICO

Antonio Alves Pereira Netto*

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo decompor analiticamente a sistemática que possibilita a modulação de efeitos quando da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias. Toma como referencial teórico o Construtivismo Lógico-Semântico, teoria jusfilosófica substancialmente influenciada pela reviravolta linguístico-pragmática, verdadeiro marco na filosofia contemporânea. Faz minuciosa abordagem dos pressupostos dessa teoria e em seguida os aplica ao instituto da modulação, que se caracteriza por uma complexa inter-relação entre normas jurídicas, trazendo uma nova análise teórica sobre tema. Por fim, demonstra de forma problematizada as dificuldades que esse instituto enfrenta na seara do Direito Tributário, em razão de envolver grande divergência entre interesses basilares ao ordenamento jurídico. Como solução, propõe-se uma nova forma de compreensão do Direito Tributário, mais interligada com os demais ramos jurídicos e com os valores do sistema, rompendo com a tradicional “pureza teórica” que a doutrina nacional historicamente tem defendido.

PALAVRAS-CHAVE: Construtivismo Lógico-Semântico; Direito Tributário; Modulação de efeitos.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar detalladamente la sistemática que hace posible la modulación de efectos cuando de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias. La referencia teórica será el Constructivismo Lógico Semántico - teoría jusfilosófica influenciada sustancialmente por la virada linguístico - pragmática, que constituye un marco en la filosofía contemporánea. A estos efectos, se hará un minucioso abordaje de los supuestos teóricos y, a continuación, se los aplicará en relación al instituto jurídico de la modulación, en cual se caracteriza por una compleja relación entre normas, lo que trae, al fin, un novedoso análisis del tema. En definitiva, la intención es demostrar, con una postura crítica, las dificultades que este tema enfrenta en el ámbito del Derecho Tributario, puesto que involucra una fuerte divergencia entre intereses fundamentales del ordenamiento jurídico. A título de solución, se propone una nueva manera de comprender el Derecho Tributario, la cual debe estar más conectada con los demás ramos jurídicos y con los valores del sistema. La idea, pues, es romper con la tradicional “pureza teórica” que defiende la doctrina brasileña tradicional.

PALABRAS-CLAVE: Constructivismo Lógico-Semántico; Derecho Tributario; Modulación de los efectos.

* Mestrando em Direito Público pela UFAL. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado. *e-mail:* antonioattn@gmail.com.

INTRODUÇÃO

O mecanismo da modulação de efeitos, previsto no artigo 27, da Lei Federal nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, possibilita que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de uma norma jurídica, restrinja temporalmente os efeitos da sua decisão, de modo que a declaração em questão só passe a ter eficácia *a partir do seu trânsito em julgado, ou de qualquer outro momento que seja fixado*. Para tanto, basta que o tribunal fundamente sua decisão em “razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social” e atinja maioria de dois terços dos seus membros.

Aparentemente simples, a questão da modulação dos efeitos das decisões judiciais ganha relevo pelo fato de que a aplicação desse comando envolve a consideração de valores basilares ao sistema jurídico, a segurança jurídica, o interesse social, além de profundos questionamentos sobre o alcance do princípio da irretroatividade da lei.

Muito se tem falado a respeito da amplitude de ação do órgão julgador na aplicação desse dispositivo, mas entende-se que antes de se aprofundar em tais considerações, é necessário conhecer detalhadamente o mecanismo da modulação de efeitos, sendo esse um dos objetivos do presente trabalho. Essa análise é feita a partir da corrente teórica do Construtivismo Lógico-Semântico, que ao mesmo tempo em que prega o máximo de precisão terminológica em busca de cientificidade no conhecimento do direito, não deixa de lado a atenção às variações semânticas e pragmáticas a que a língua está submetida.

Assim, seguindo as premissas dessa teoria, a norma jurídica que possibilita a modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade é analiticamente decomposta, ocasião em que são feitas algumas sugestões tendentes a melhor compreender o fato jurídico que dá margem à incidência desse mecanismo que tem suscitado grandes discussões, principalmente na seara do Direito Tributário.

Isso se dá porque nos dois polos da relação jurídica tributária figuram interesses de peso para o sistema jurídico: de um lado, as “razões de Estado”; de outro, os “direitos dos contribuintes”, cujo *status* de “direito fundamental” já foi reconhecido. É de se ver, portanto, que a matéria da modulação, além de já ser por si só controversa, no direito tributário essa discussão ganha maior amplitude em razão dos princípios jurídicos e dos interesses em debate, que configuram também objeto de pesquisa nesse trabalho.

1. PRESSUPOSTOS PARA UM ESTUDO CENTRADO NO CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

1.1. Fundamentos da teoria

O construtivismo lógico-semântico é uma teoria filosófica influenciada pela reviravolta linguístico-pragmática, que é um marco na filosofia contemporânea e sustenta a concepção de que “não se deve tentar encontrar na linguagem ou no pensamento representações da realidade, desde que o conhecimento não é conhecimento de essências, [...] mas sim um ato [...] sempre inserido num ambiente linguístico, abrindo espaço à concepção pragmática da linguagem”¹.

Em outras palavras, o giro linguístico-pragmático traduz concepção filosófica que não se funda na existência de um “sentido” ou “essência” prévios às “coisas” do mundo, a serem conhecidos pelo sujeito (situação em que a linguagem seria simplesmente um meio entre o sujeito e o objeto, uma forma de apreender a “essência” do objeto). Passa-se a crer que a linguagem é “condição de possibilidade” para a construção do conhecimento: ela deixa de ser um *meio para se alcançar o conhecimento da realidade* para efetivamente *construir a realidade*, numa relação entre linguagens e não mais entre sujeito e objeto².

Na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas (interpretações) que se reportam a outras construções linguísticas (interpretações), todas elas condicionadas ao contexto sociocultural constituído por uma língua. Neste sentido, o objeto do conhecimento não são as coisas em si, mas as proposições que as descrevem, porque delas decorre a própria existência dos objetos³.

Veja-se que, conforme transcrito, as construções linguísticas estão “condicionadas ao contexto sociocultural constituído por uma língua”. “É a linguagem o ponto de investigação filosófica principal, já que os equívocos produzidos em filosofia são nada mais que incoerências linguísticas”⁴. Essas incoerências linguísticas seriam resultado da imprecisão semântica inerente a qualquer enunciado linguístico, de onde não é possível extrair uma precisão terminológica absoluta, sempre estando carente de interpretação, que é um ato estritamente subjetivo. “A psicologia da percepção também tem desempenhado papel importante, ao revelar que **o dado é constituído** e que não existem propriamente ilusões e decepções perceptivas, o que implicaria uma experiência “correta”, mas sim diferentes percepções”⁵.

“A língua é um sistema de signos artificialmente constituído por uma comunidade de discurso”⁶, de modo que a atribuição de sentido aos signos da linguagem em questão acaba

por ser um ato cultural, resultante de um sujeito que está inserido em certos hábitos linguísticos e carregado de valores compartilhados pelo segmento de pessoas que utiliza a língua em questão.

Assim, já que o conhecimento é construído pela linguagem, inexistiria verdade absoluta, por inexistir linguagem universal ou ideal, mas várias verdades possíveis e verificáveis de acordo com a língua, os valores e os hábitos linguísticos da comunidade do discurso. Em outras palavras, de acordo com tal concepção, só existiria conhecimento dentro de um “sistema de referência”, “pois o ato de conhecer se estabelece por meio de relações associativas, condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente e determinadas pelas coordenadas de tempo e espaço em que são processadas”⁷. “O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso”⁸.

“Quando se afirma algo como verdadeiro, faz-se mister que indiquemos o modelo dentro do qual a proposição se aloja, visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas que desencadeiam o raciocínio”⁹. Utilizar-se de um sistema de referência, portanto, é essencial para que se construa um raciocínio e se chegue a uma conclusão que seja reconhecida como “verdadeira” perante os demais.

Dentro desse mesmo entendimento, a teoria dos jogos de linguagem se apresenta para explicar e conceber o sentido das expressões linguísticas.

[...] as formações linguísticas têm sentido porque há regras específicas de manejá-las que são intersubjetivamente válidas e que determinam sua significação.

[...]

As regras do jogo, além de atribuírem identificação aos seus elementos (significado das palavras) e estabelecerem como será realizada cada jogada (utilização das palavras para a formação de enunciados e destes para formação do discurso), determinam o próprio jogo (qual a linguagem produzida). Nestes termos, para habitarmos uma língua temos que jogar seu jogo¹⁰.

Firme nessas premissas teóricas sumariamente explanadas, Lourival Vilanova desenvolveu pioneiramente, no Brasil, o Construtivismo Lógico-Semântico, teoria filosófica que tem sido correntemente utilizada na compreensão do direito positivo.

Para tanto, reconhece-se o direito como comunicação, como linguagem própria destinada a regular as condutas intersubjetivas no contexto social. “[...] o direito positivo se apresenta aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos”¹¹.

Por consistir num jogo de linguagem próprio, o direito positivo é constituído pelos enunciados que definem as suas regras e os seus demais elementos, sendo conformado por completo em linguagem. É, também, analisado, estudado, descrito, questionado por meio de linguagem, a ciência do direito, que o toma como objeto.

O direito é *linguagem* no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita. Isto aparece especialmente no direito moderno, que já nasce escrito.

Esta afirmação não implica uma tese ontológica *forte*, mas se limita a apontar o modo universal de apresentação do direito na comunicação humana, que como tal pode servir de ponto de partida para um enfoque teórico. Não é incompatível com teses ontológicas fortes, como aquela que afirma que o direito é o *justo*, ou a que sustenta que é *fato social*. Em qualquer dos casos, o certo é que o direito sempre se manifesta em linguagem. A linguisticidade é a forma natural de *ser*¹².

Assim, para o aplicador do direito (sujeito que opera de acordo com as regras do direito positivo), as suas regras e todo o seu ordenamento correspondem ao sistema de referência necessário para que emita enunciados que se pretendam válidos pelos demais participantes do jogo.

Para o cientista do direito, a dogmática jurídica brasileira, os métodos hermenêuticos, as teorias filosóficas, entre outros elementos possíveis à compreensão do direito positivo, conformam o sistema de referência para que suas conclusões sejam consensualmente tidas por verdadeiras.

Dessa forma, o construtivismo lógico-semântico, reconhecendo o direito como objeto cultural, toma os valores, a história, a cultura, como elementos a contribuir na compreensão do fenômeno jurídico. Propõe-se uma decomposição analítica e uniforme, mas contextualizada, dos seus enunciados; uma consideração acerca dos aspectos culturais a determinarem na construção do seu conteúdo semântico, para que, por fim, se chegue a conclusões precisas.

Pretende-se, desta maneira, impor um rigor metodológico e afastar, na medida do possível, o relativismo linguístico e atingir o padrão de “certeza” consensual necessária a qualquer conhecimento científico.

É nessas bases que o trabalho será desenvolvido, daí porque necessária essa exposição panorâmica acerca da teoria que constitui o “sistema de referência” a partir do qual se pretende aqui construir conclusões.

1.2. Linhas preliminares sobre “norma jurídica”: definição, estrutura lógica e classificação

Conforme exposto no tópico acima, para conferir a cientificidade necessária ao conhecimento jurídico, faz-se necessário seguir um método cuja observância garanta aos resultados encontrados (às conclusões) uma condição de veracidade junto à comunidade jurídica. Esse método não deve ser visto como uma mera maneira formal de “validar” o

discurso jurídico, mas um meio de *demonstrar* a veracidade por meio do raciocínio lógico desenvolvido dentro do sistema de referência em que se insere o discurso.

De acordo com o marco teórico adotado, esse método passa por uma decomposição analítica das estruturas do objeto (direito positivo), de modo que se torna imprescindível fazer uma delimitação semântica do conceito de “norma jurídica”, assim como estudar as suas estruturas, sua forma lógica. Primeiro a partir de uma consideração abstrata, para que, em seguida, as normas que compõem o objeto de estudo sejam mais bem compreendidas.

Seguindo a lição de Lourival Vilanova, repetida por Paulo de Barros Carvalho, “norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação”. Paulo de Barros Carvalho ainda complementa que “norma jurídica” é a “expressão mínima e irreduzível” de um comando deontológico, com significado completo, extraída a partir dos textos jurídicos positivados¹³.

Para que essa definição se torne mais clara, é pertinente expor a diferenciação existente entre “texto” e “norma”. Com clareza e objetividade Paulo de Barros Carvalho já aponta para o cerne da distinção que se quer fazer: “A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”¹⁴.

Texto, numa acepção estrita, “se restringe ao plano dos enunciados enquanto suportes de significações, de caráter eminentemente físico”. Cuida, portanto, da representação física sobre qualquer suporte (papel, tela do computador, quadro-negro) dos signos que compõem as enunciações jurídico-positivas. Essas marcas físicas (texto) “são estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido”¹⁵. Dessas entidades físicas, por meio da interpretação, as significações são construídas. A depender da completude lógica do enunciado que se extrai do texto, tem-se uma norma jurídica.

Como já dito, a norma jurídica é uma “estrutura lógico-sintática de significação”. Lógico-sintática, porque deve carregar uma relação lógica “se” e “então”, por meio de uma estrutura sintática, de “hipótese” e “consequência”. Dessa forma, a significação extraída do texto legal deve ser completa o suficiente para que preencha de sentido toda essa estrutura lógica, denotando um sentido completo direcionado a regular uma conduta, com teor necessariamente prescritivo.

Para que se alcance o sentido de uma norma jurídica (a significação completa) é comum, muitas vezes, recorrer o intérprete a vários textos legais. Antes disso, recorre à leitura de cada enunciado espaçadamente, formando proposições jurídicas, ou seja, frases dotadas de sentido, mas cuja significação ainda é insuficiente a corresponder a uma norma jurídica. Proposições são os comandos legais espaçados ou desconectados, sem necessidade de

conexão lógica de uns com os outros, conforme estão dispostos no direito positivo. A norma jurídica, assim, é a ideia completa e contextualizada do comportamento que pretende o Direito impor, é uma significação que se extrai depois de uma análise sistematizada de todas as proposições jurídicas.

Veja-se que, conforme exposto, Paulo de Barros Carvalho complementa o sentido de “norma jurídica”, dado por Lourival Vilanova, afirmando que são “expressões irreduzíveis de manifestação do deontico”. Isso quer dizer que as normas são formadas por uma significação completa, mas mínima, sem informações desnecessárias, a manifestar um conteúdo deontológico, que, no direito, corresponde ao comando prescritivo do dever-ser, modal que sempre interligará o esquema lógico-sintático que estrutura a norma: “se” a “hipótese”, “então” *deve ser* a “consequência”.

Está posta a estrutura lógica básica a conformar toda e qualquer norma jurídica, esgotando seu conteúdo sintático.

Sabemos que o legislador emprega, muitas vezes, a linguagem informativa ou expressiva, como **forma** de veicular suas mensagens. A despeito disso, entretanto, sua linguagem mantém, invariavelmente, uma **função** diretiva ou prescritiva, dobrando-se para o contexto social e nele atuando para tecer a disciplina da conduta entre as pessoas. Seu discurso se organiza em sistema e, ainda que as unidades exerçam papéis diferentes na composição interna do conjunto (normas de conduta e normas de estrutura), **todas elas exibem idêntica arquitetura formal. Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade**, único meio de que dispõe o legislador para cobrir a imensa e variável gama de situações sobre que deve incidir a regulação do direito, na pluralidade extensiva e intensiva do real-social¹⁶.

Cabe afirmar ainda que o comando gerado pelo modal deontico do “dever-ser” já demonstra a imperatividade característica da linguagem jurídico-positiva, necessariamente prescritiva e coativa, compatível com a função reguladora do direito.

O que confere homogeneidade a todas as regras de Direito positivo é a sua normatividade. O ponto de partida é normativo: a norma fundamental, para tomarmos o *modelo kelseniano de explicação*. Consiste essa homogeneidade estrutural no modo constante de relacionar os dados ou elementos (fatos e condutas) da experiência. Se o relacionamento segue o esquema da causa/efeito, temos *natureza*; se o nexo é de dever-ser (dado A, deve-ser B), temos imputação¹⁷.

As normas jurídicas se diferenciam, entretanto, é no seu conteúdo semântico. Assim, a estrutura lógica apresentada, interligada pelo conectivo deontico do “dever-ser”, perde sua neutralidade e é modalizada pelos operadores “obrigatório”, “permitido” e “proibido”, já denotando a carga axiológica das normas jurídicas. É neste espaço que as normas adquirem a heterogeneidade semântica mencionada e da qual o legislador não pode fugir, preenchendo as estruturas lógicas com os conteúdos de significação que elegeram mais adequado para interferir nas condutas e nas relações intersubjetivas encontradas no corpo social¹⁸.

Frise-se, por oportuno e importante para o desenvolvimento deste trabalho, que as estruturas postas e o teor prescritivo das normas jurídicas são fatores que estão presentes em todos os comandos normativos do sistema jurídico, invariavelmente.

Portanto, isso inclui também aqueles enunciados semânticos que não se prestam a regular, direta e imediatamente, as condutas intersubjetivas, os quais parcela da doutrina classifica como “mera definição jurídica” e não como “norma”. Essa diferenciação posta consiste na classificação entre regras de “comportamento” e de “estrutura”, mas que não destoam das premissas aqui já consolidadas.

Nas regras de “conduta” ou “comportamento”, “a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato”¹⁹. As regras de estrutura, por sua vez, “instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regra do primeiro tipo [de conduta]”²⁰. São exemplos de regra de estrutura as que definem competência, as regras procedimentais, as que delimitam isenções, assim como quaisquer outras que destinem o comando a um sujeito participante do direito (agente administrativo, chefe de Estado, legislador, juiz de direito *etc.*) para que, a partir dele, sejam criadas novas normas jurídicas, independentemente de serem novas normas de estrutura, ou de comportamento¹.

Outra classificação que se mostrará útil ao presente estudo é a que divide as normas em gerais e individuais, concretas e abstratas. A primeira divisão concerne acerca do quadro de destinatários da norma, sendo *geral* aquela que se destina a um número irrestrito e indeterminado de pessoas e *individual* aquela que é direcionada a um indivíduo ou conjunto específico de indivíduos. A segunda divisão, por sua vez, se relaciona com a forma como é descrito o fato jurídico a compor a hipótese da estrutura lógico-normativa. As normas *abstratas* preveem no seu antecedente normativo fato abstrato, sem delimitação espacial e temporal, ao contrário do que ocorre com as normas *concretas*²¹.

É possível, portanto, que haja normas gerais e concretas, gerais e abstratas, individuais e concretas, individuais e abstratas. Para os fins deste trabalho, serão úteis as classificações em “geral e abstrata” e “individual e concreta”, cabendo exemplificá-las. A previsão legislativa de um tributo pode ser classificada como exemplo de norma geral e abstrata, que é destinada a conjunto indeterminado de pessoas, ao mesmo tempo em que em

¹ Nas regras de estrutura, por direcionarem o comando à construção de outras normas, o modal deôntico da estrutura normativa ganha mais um operador, no sentido de que direciona a conduta do agente a “permitir”, “proibir”, ou “obrigar” a gerar novas permissões, proibições e obrigações (permitido obrigar; permitido proibir; permitido permitir; obrigado permitir; obrigado proibir; obrigado obrigar; proibido permitir; proibido obrigar; proibido proibir).

sua hipótese figura a descrição abstrata de um fato jurídico (fato gerador abstrato, hipótese de incidência). O Auto de Lançamento, por sua vez, é exemplo de norma jurídica individual e concreta, porque é destinado a um indivíduo determinado (sujeito passivo – contribuinte), e seu antecedente normativo prevê um fato concreto, cujo evento natural a que se reporta já ocorreu e que é especificado no espaço e no tempo (fato imponível). Sobre as normas que se enquadram nessas duas classificações, é interessante a observação de Paulo de Barros Carvalho:

Na hierarquia o direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e concretas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais. Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuarem num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos ‘processo de positivação do direito’, *entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa*²².

Delineados esses contornos que já apontam para o conhecimento do que é norma jurídica, é possível passar ao estudo mais detido e específico dos enunciados que possibilitam a modulação dos efeitos das decisões judiciais em declaração de inconstitucionalidade.

2. ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA QUE PERMITE A MODULAÇÃO: “HIPÓTESE” E “CONSEQUENTE”

2.1. O antecedente normativo da regra de modulação

Cabe recapitular que a estrutura básica de uma norma jurídica é: “se” a “hipótese”, “então” *deve ser* a “consequência”.

O que se chama de “hipótese” é o que se entende por “proposição-antecedente”, ou seja, é a descrição abstrata do evento que se quer juridicizar. “[...] não se trata, absolutamente, de uma proposição cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos [...] que elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as consequências normativas”²³.

Prevista normativamente a realização de um fato possível, fica esse fato interligado à “consequência” jurídica que é prescrita. Pode ser chamado também de “proposição-tese”. O consequente normativo é que prescreve a relação jurídica que se instala após a ocorrência da

hipótese. “O conseqüente nada descreve, nem informa, nem prevê, ele prescreve uma conduta, estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos, onde um tem o dever de cumprir certa prestação e outro tem a faculdade de exigí-la”²⁴.

Essa relação jurídica é escolhida pelo legislador por meio de critérios valorativos e sua prescrição, além de tudo, veicula forte carga axiológica, pois é nela que se inserem os vetores deônticos de “permitido”, “proibido” ou “obrigatório”, a darem sentido ao conectivo do “dever-ser”. É, assim, uma proposição relacional²⁵.

A norma jurídica que constitui o principal objeto do presente estudo é a que permite ao órgão julgador modular temporalmente os efeitos da própria decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Esta é uma norma cujo momento e forma de aplicação tem gerado discussões doutrinárias e sua decomposição analítica, a princípio, não se mostra muito clara, daí porque o interesse e a necessidade desse estudo. Ela está prescrita no artigo 27, da Lei Federal nº 6.868, de 10 de novembro de 1999, e o seu dispositivo legal (o enunciado prescritivo) é o seguinte:

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.

Caracterizando situação que pode se chamar de rara, trata-se de uma norma jurídica cujo conteúdo é extraído por completo de um único dispositivo legal.

Diretamente influenciada pelos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho traz detalhadamente os elementos internos que compõem por completo a estrutura de *qualquer norma jurídica* (para além do arcabouço lógico já demonstrado), naquilo que ela chama de “regra matriz de incidência”, utilizável para todas as normas jurídicas, nitidamente inspirada na “regra matriz de incidência tributária”, criada para decompor toda e qualquer espécie tributária.

Examinando várias normas, em busca da construção de proposições descritivas generalizadoras, verifica-se uma constante: que o legislador, na sua atividade de selecionar propriedades dos fatos e das relações jurídicas, acaba utilizando-se sempre dos mesmos critérios, percebidos quando, por meio da abstração lógica, separamos as expressões genéricas designativas do fato e da relação presentes em todas e quaisquer normas jurídicas²⁶.

Segundo a mencionada autora, a hipótese normativa seria composta por três critérios (material, espacial e temporal), que seriam suficientes a delimitar de forma precisa o fato social que, por meio do recorte legal, se torna jurídico. Mas deve-se atentar que “a hipótese não contém o evento, nem o fato jurídico, ela descreve uma situação futura, estabelece

critérios que identificam sua ocorrência no tempo e no espaço”²⁷. O critério material seria formado por “(i) um verbo, que representa a ação a ser realizada; (ii) seguido de seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação”²⁸.

No caso da regra de modulação, o fato hipotético que corresponde ao antecedente normativo é a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pelo Supremo Tribunal Federal, em caso de serem reconhecidas, por esse mesmo tribunal, “razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social”. De pronto, já é possível verificar a insuficiência desse arcabouço previamente montado para um estudo aprofundado da sistemática da modulação de efeitos. Isso não implica, todavia, numa insuficiência da teoria apresentada.

Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico. Nada impede, porém, que o intérprete, analisando os textos positivados, selecione mais propriedades do evento, como, por exemplo, no caso das normas penais da parte especial (tipificadoras dos crimes), em que um critério identificativo da vontade do agente (dolo/culpa) é necessário para a identificação da conduta típica.

Quanto maior o número de critérios percebidos pelo intérprete, maior a precisão do conceito da hipótese. O esquema da regra-matriz de incidência, aqui apresentado, oferece-nos o conteúdo mínimo necessário para a identificação de um fato e de uma relação intersubjetiva (em termos gerais), o que não restringe, de forma alguma, a construção significativa do intérprete apenas a tais critérios²⁹.

Assim, é um dos desafios deste trabalho arquitetar a estrutura da norma em estudo. Ao que se vê, o critério material proposto já estaria esgotado simplesmente com o verbo “declarar” e o complemento “a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo”, deixando de fora os demais pressupostos já expostos. A princípio, poder-se-ia acreditar na necessidade de um critério pessoal na hipótese, ante a especificação normativa de que a competência para modular os efeitos da decisão em tela seria apenas do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, deve-se atentar para a lição de que “o fato de o verbo ser pessoal dispensa a necessidade de um critério pessoal no enunciado da hipótese de incidência”³⁰. Em outras palavras, é preciso recordar que a norma deve ser construída com elementos mínimos a possibilitar a compreensão completa do comando legal. Assim, seria desnecessário elaborar um critério pessoal na hipótese normativa, uma vez que a especificação do sujeito a praticar o ato seria desdobramento da materialização do próprio verbo nuclear do critério em estudo. Por exemplo, no caso da norma jurídica que institui o IPTU, seu critério material é “ser proprietário de imóvel urbano”. Torna-se desnecessário, portanto, exigir na estrutura da regra matriz de incidência (que deve corresponder ao *mínimo irreduzível* do deôntico) um critério pessoal na hipótese em que aponte o próprio “proprietário” como sujeito a praticar a ação que desencadeia a aplicação da norma, visto que esse evento acaba sendo desdobramento da natureza pessoal do verbo que já compõe o critério.

No caso do artigo 27, embora não esteja inserto textualmente no dispositivo já transcrito, é certo que, pela prescrição legal, esse comando só seria aplicável nos casos de declaração de inconstitucionalidade com efeitos em abstrato, visto que, conforme enuncia o preâmbulo da Lei nº 9.868/99, o diploma legal em tela “dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal”².

Apenas o Supremo Tribunal Federal tem competência para declarar, com efeito geral e abstrato, a inconstitucionalidade de uma norma. Apenas esse Tribunal tem competência para julgar ações diretas de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, daí porque desnecessário um critério pessoal na hipótese normativa. É imperativo reconhecer, todavia, que o critério material exposto se torna mais completo no seguinte padrão: “declarar *em sede de ADC ou ADIn* (verbo) a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo (complemento)”.

Em continuidade, é de se ver que para a incidência da norma em questão, não basta que se declare em abstrato a inconstitucionalidade de uma norma, mas que existam “razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social” a justificar a modulação dos efeitos da decisão. Eis um elemento que o esquema “critério material, espacial e temporal” não comporta suficientemente.

Sem maiores questionamentos, é possível afirmar que “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” conformam conceitos de extrema abertura semântica, conferindo ao intérprete amplas possibilidades de concretização. São comandos de alta carga axiológica e sua definição, como não poderia deixar de ser, fica a cargo do intérprete. A sua diferença é que exige, além do usual, considerações circunstanciais (presentes e futuras), cuja constatação fica pendente de reconhecimento pelo próprio tribunal ao aplicar a norma. Em outras palavras, no caso em estudo, o antecedente normativo não cuida apenas da ocorrência de fato hipotético sobre o qual se confere juridicidade, exige-se em verdade que o tribunal justifique a necessidade de aplicabilidade da norma, construindo, no caso concreto, o conceito

² Há, na doutrina brasileira, estudos que indicam que a possibilidade de modulação dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade não deriva apenas do comando legal ora em estudo, mas da própria sistemática da jurisdição constitucional e do respeito aos princípios constitucionais (como a irretroatividade, por exemplo). Isso implicaria em reconhecer que a modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade poderia ser exercida por qualquer órgão com jurisdição constitucional, por qualquer modo que se faça essa declaração (seja em abstrato, seja em concreto). Em que pese o conhecimento dessas possibilidades (e até mesmo estar de acordo com alguns desses pensamentos), elas não serão consideradas neste momento para uma maior precisão analítica do conteúdo normativo escolhido como objeto. Veja-se, a respeito, a seguinte obra: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito *Ex Nunc* e as Decisões do STJ**. 2.ed. Barueri: Editora Manole, 2009.

de “segurança jurídica” ou “excepcional interesse social”, o que é impossível de ser feito sem que se recorra à realidade fática que envolve a demanda.

Não há dúvidas de que “a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de se chegar ao seu conteúdo intelectual”³¹.

Note-se que, nesse caso, ao mesmo tempo em que o STF constrói o conceito da norma, ele termina de construir também a própria proposição-antecedente, o que faz concluir por uma situação peculiar no direito dogmático brasileiro. Não se trata da ocorrência de um evento natural pretérito que, relatado em linguagem competente, transforma-se em fato e, em seguida, depois que é reconhecida a sua adequação à prescrição abstrata da norma, transforma-se em fato jurídico. Veja-se que, ordinariamente, a função do Judiciário é verificar a existência de um fato pronto e acabado, reconhecer a sua juridicidade e aplicar a norma. O Poder Judiciário atua, em regra, construindo a norma e não o fato. Quanto a este, lhe cabe apenas reconhecer a juridicidade (o fato é construído pelas provas, por meio das partes).

No caso em análise, o Judiciário, antes de aplicar a norma, *contribui na construção do antecedente normativo* (do fato jurídico), para só depois aplicá-la.

Por tais motivos, acredita-se que o antecedente da norma de modulação de efeitos é composto, também, por um *critério circunstancial*.

Na prescrição legal em tela, o reconhecimento das razões de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” correspondem, em verdade, em *risco* à segurança jurídica ou ao interesse social como decorrência da declaração de inconstitucionalidade.

Para tanto, pode-se definir “risco” como um conceito gerado a partir da compreensão humana, ou seja, é um objeto cultural resultante das circunstâncias que envolvem o homem e o ambiente (natural e social) em que este se insere. Representa a percepção de uma ameaça na qual os indivíduos de determinada comunidade estão sujeitos, compreendendo também a forma como se determinam em relação a ela³². Vê-se, assim, que risco, objeto cultural humano, é resultado de uma percepção sobre a realidade, construído a partir de um esforço interpretativo e, portanto, linguístico.

Desse modo, há de se concluir que o fato jurídico construído pela interpretação do tribunal é, ao fim, uma *prognose* acerca de um *possível* evento concreto, a ser especificado e dimensionado no próprio esforço argumentativo a justificar a construção interpretativa operada sobre a realidade fática. Essa característica é que dá a excepcionalidade do mecanismo em estudo. O fato jurídico construído para compor a norma não tem como

referência um evento natural passado, mas um “risco”, que já é, por si só, um “fato cultural” e refere-se, ao fim, à *possibilidade de ocorrência* de um evento natural indesejado.

Veja-se ainda que, conforme já foi exposto nesse trabalho, o teor de veracidade dos relatos fáticos que constroem linguisticamente a realidade se dão em razão de um consenso entre os participantes da comunidade-do-discurso. A existência desse “risco”, portanto, não pode ser diferente. Trata-se de uma percepção individual dos fenômenos naturais e sociais e decorre da dimensão dada à ameaça de ocorrência de um evento indesejado pelo sujeito.

Para que esse “risco” seja admitido como “verdadeiro” ou “real”, o texto dogmático exige que haja uma concordância por maioria de dois terços dos membros do tribunal. Esse é o consenso mínimo necessário a tornar, juridicamente, o “risco” como real e justificador da incidência da norma que permite a modulação da decisão.

Além desses critérios, a caracterização da hipótese de incidência só estará completa se delimitada espacial e temporalmente. Quanto ao *critério espacial*, é “a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer”³³. Nesses termos, a norma pode ser aplicada em todo o território sobre o qual a jurisdição constitucional do STF possa ser exercida, ou seja, sobre todo o território nacional.

“O critério temporal é o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico”. Alguns fatos sociais, para se tornarem jurídicos, precisam estar temporalmente delimitados e adequados à prescrição legal. É o exemplo do fato imponível decorrente da norma jurídica instituidora do IPTU. Comumente define-se em lei que o fato gerador (ser proprietário de bem imóvel na zona urbana) ocorre em 1º de janeiro, esse é elemento fundamental da imposição normativa, de modo que aquele que adquire propriedade em 02 de janeiro e se desfaz dessa mesma propriedade em 31 de dezembro não está sujeito à incidência do tributo em tela.

Quanto à norma em análise, cabe dizer que o momento previsto para a sua incidência está atrelada à expressão legal “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo”, o que leva a concluir que a modulação de efeitos só pode ser operada no mesmo momento da declaração de inconstitucionalidade, nos autos do mesmo processo, seguindo o mesmo trâmite, logo após essa declaração, ainda que possivelmente em decisões separadas, mas interligadas pelo mesmo fio procedimental.

Em resumo, o “antecedente normativo” da regra de modulação de efeitos pode ser assim sintetizado:

- a) *Cr terio Material* (verbo + complemento): Declarar, em sede de A o Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo;
- b) *Cr terio Circunstancial*: Constru o, por meio de a o 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;
- c) *Cr terio Espacial*: Estar o fato construído situado no território nacional, local em que a jurisdi o constitucional pode ser exercida pelo STF;
- d) *Cr terio Temporal*: A decisão pela aplica o da regra de modula o dos efeitos deve se dar logo em seguida ao momento da declara o de inconstitucionalidade que terá sua eficácia restringida.

2.2. O conseqüente normativo da regra de modula o

O “conseqüente normativo” pode ser chamado também de “proposi o-tese”. Ainda   tomado, como referência, o modelo estrutural-normativo exposto por Aurora Tomazini de Carvalho. Assim, a estrutura da prescri o normativa estaria dividida por um cr terio pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um cr terio prestacional, representativo da rela o jurídica formada entre sujeito ativo e passivo (direito subjetivo x obriga o jurídica). “A presença de um cr terio prestacional   responsável pela indica o do objeto da rela o jurídica a ser instituída com a ocorrência do acontecimento descrito na hipótese”³⁴.

A partir de exercício interpretativo sobre o comando legal já transcrito, pode-se concluir que o conseqüente   o seguinte: dada a hipótese normativa (já detalhada acima), então deve ser a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal restringir temporalmente, em rela o às partes do processo, os efeitos da sua própria declara o de inconstitucionalidade.

Toma-se como cr terio pessoal (sujeitos ativo e passivo) as partes envolvidas no processo em que a declara o de inconstitucionalidade   exarada. Na declara o de inconstitucionalidade em matéria tributária, um dos polos será sempre ocupado por um ente político (editor da norma tributária submetida   análise). Como a declara o de inconstitucionalidade em tela se d  “em abstrato”, decorrente de A o Declaratória de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade, os sujeitos “ativo” e “passivo” da decisão judicial que opta pela modula o dos efeitos são: (i) o ente político que editou a norma

jurídica cuja inconstitucionalidade é declarada e (ii) o círculo indeterminado de contribuintes que estariam submetidos àquela disposição legal tornada inválida.

Entretanto, o posicionamento deles como “ativo” ou “passivo” da ordem de modulação depende necessariamente do caso concreto, das razões que justificam a modulação (se se dá em favor dos interesses da Fazenda Pública ou do contribuinte).

O critério prestacional, por sua vez, “contém dois elementos: (i) um verbo, identificativo da conduta a ser realizada por um sujeito em favor do outro (o fazer, ou não fazer); e (ii) um complemento, identificativo do objeto desta conduta (o algo)”³⁵.

Esse critério prestacional é, portanto, o objeto da relação jurídica desencadeada pela incidência normativa. O verbo em questão pode ser definido como “restringir” e seu complemento “a eficácia da declaração de inconstitucionalidade para qualquer momento que venha a ser fixado”. Veja-se que o texto legal fala em “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”, mas entende-se que “restringir os efeitos da declaração” *ou* (conectivo de alternatividade) “decidir que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado” *ou* “outro momento que venha a ser fixado” são todas hipóteses inclusas na proposição “qualquer momento que venha a ser fixado”.

Como exemplos das construções abstratas aqui produzidas, é possível tomar duas situações: a primeira, quando após julgamento de ADIn o STF decide pela inconstitucionalidade da norma que institui um tributo estadual. Nessa ocasião, uma vez preenchidos os pressupostos do antecedente normativo, suponha-se que decidiu aquele órgão julgador em modular os efeitos da sua decisão de inconstitucionalidade para que tenha eficácia apenas após o trânsito em julgado da decisão. Nesse caso, instala-se, em favor da Fazenda Pública Estadual, o direito subjetivo (figurando, pois, como sujeito ativo) de manter constituídos os fatos jurídicos ocorridos durante a vigência da norma tributária cuja inconstitucionalidade já foi reconhecida, em exceção à regra de que a declaração de inconstitucionalidade deve implicar numa retroação e no desfazimento das situações consumadas com fundamento em ato normativo incompatível com o sistema jurídico.

Trata-se de um direito subjetivo oponível ao contribuinte que, apesar de ter sofrido exação em função de norma inconstitucional, não pode utilizar a declaração de inconstitucionalidade como causa de pedir de uma possível restituição do indébito. As exações ocorridas estariam protegidas pela modulação, em desfavor do contribuinte.

Em um sentido oposto, pode-se pensar na declaração de inconstitucionalidade de uma norma de isenção tributária. Decidindo o STF pela modulação dos efeitos dessa

declaração, surge em favor do contribuinte (que, agora, figura como sujeito ativo) o direito subjetivo de não ser cobrado pelas situações ocorridas sob a vigência do benefício da isenção, que posteriormente se reconheceu como incompatível com a constituição. Com relação ao ente político, este tem o dever jurídico de não cobrar os tributos cuja exigência restou obstada em razão da regra isentiva, até o momento do marco temporal escolhido na decisão que modula os efeitos da declaração.

Fica clara, portanto, a relação jurídica que se instala entre os sujeitos em tela, tendo como conteúdo dessa relação o respeito à vigência da norma jurídica cuja inconstitucionalidade restou reconhecida, dentro dos limites temporais estabelecidos.

É possível visualizar, na jurisprudência brasileira, a ocorrência de alguns dos exemplos trazidos. Veja-se que no julgamento dos RE nº 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943, julgados conjuntamente, o STF decidiu pela declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que dispunham sobre dilação de prazo e causas de suspensão do crédito tributário (na espécie, contribuições sociais). Na oportunidade (11/06/2008), decidiu-se pela modulação, atribuindo efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade, ressalvando apenas as ações de repetição do indébito ajuizadas antes da conclusão daquele julgamento. Criou, portanto, o direito subjetivo de a Fazenda Nacional não restituir os valores cobrados indevidamente, oponível a todos os contribuintes da contribuição social em questão, exceto aqueles que já haviam ajuizado repetição indébito (cuida-se, portanto, de delimitação do universo de sujeitos passivos possíveis).

Em síntese, o conteúdo estrutural da proposição-tese acaba por ser formado da seguinte maneira:

- a) *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;
- b) *Critério 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).

Num primeiro momento, é possível pensar que a referência à Ação Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade, colocada junto ao verbo nuclear do critério prestacional, consubstanciaria uma redundância, visto que já está inserida no critério material da hipótese normativa. É possível pensar também que se trate da necessidade de novo elemento a compor o critério prestacional apresentado. Cuida-se, entretanto, da *confirmação* do critério material da hipótese, respeitando o entendimento teórico de que a validade da

estrutura normativa montada pode ser aferida pela harmonia existente entre critério prestacional (no consequente) e critério material (na hipótese). É o caso, portanto, de “imposição de ordem lógico-semântica, é a preocupação do legislador em estabelecer uma relação entre o objeto da prestação e o acontecimento descrito na hipótese normativa, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência jurídica imposta”³⁶.

Com esse esclarecimento exposto, entende-se completada a análise operada sobre a estrutura lógica da norma jurídica que permite a modulação de efeitos nas decisões do STF. Todavia, cabe lembrar que eventuais dissensos acerca da especificidade ou da precisão de determinado critério ou de determinada estrutura apresentada são possíveis. Isso se dá em razão da própria função pela qual a regra-matriz de incidência foi criada, que é a de ajudar o sujeito a melhor estruturar e identificar os componentes do comando normativo, decompondo-o e entendendo-o melhor.

Assim, é natural que cada intérprete opte por apresentar seu modelo com as características que lhe pareçam mais convenientes, no sentido de melhor expor aquilo que compreende como sendo o conteúdo do comando jurídico extraído do texto legal, desde que da forma mais reduzida e simplificada possível.

3. O PROBLEMA DA APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS QUE SE PÕEM EM CONFLITO

Como já enfatizado em outras passagens, o domínio prévio sobre os conceitos utilizados ao longo do trabalho é sumamente importante para a compreensão do sistema da modulação dos efeitos e suas repercussões, uma vez que tais conceitos, embora basilares, são comumente confundidos pela própria literatura jurídica.

Cabe deixar assentado, portanto, que por “validade” de uma norma deve ser entendida a condição de pertencimento dessa norma ao sistema jurídico. Não é qualquer atributo ou qualidade, mas simples resultado da sua inserção num sistema jurídico, ainda que por meio de um procedimento viciado. Não é a norma que é presumidamente válida, é o procedimento de criação da norma que se presume válido, ainda que o vício esteja em seu conteúdo material. A aferição da constitucionalidade de uma norma, assim, não lhe serve como critério de validade, mas como critério de *permanência* no sistema³⁷.

A modulação dos efeitos é decisão que se toma após uma declaração de inconstitucionalidade e, nessa sistemática, vislumbra-se o inter-relacionamento de três

normas. A primeira é a norma em relação a qual a inconstitucionalidade foi declarada; a segunda norma é a própria decisão declaratória da inconstitucionalidade (que incide sobre a primeira); e a terceira é a norma que define as regras da modulação dos efeitos (que incide sobre a segunda).

Transitada em julgado a decisão declaratória de inconstitucionalidade, tem plena validade, vigência e eficácia essa que convencionamos chamar de “segunda norma”, razão pela qual extirpa a “primeira norma” do sistema jurídico (retira-lhe a validade) e cassa a sua vigência (a sua imperatividade). Como a declaração de inconstitucionalidade reconhece a completa incompatibilidade da norma com o sistema desde a sua edição, o normal é que a “primeira norma” tenha a sua vigência cassada desde o seu nascimento, no que se chama de atribuição de efeitos *ex tunc* (retroativos) à decisão, desfazendo-se as relações jurídicas que foram criadas com fundamento nessa “primeira norma”.

Ocorre que, como todas as normas que estão no sistema *são* válidas, por certo todos os cidadãos pautam suas condutas a partir delas, de modo que uma abrupta declaração de inconstitucionalidade pode levar a uma sensação de insegurança jurídica generalizada e indesejável. Na seara do Direito Tributário essa circunstância é mais facilmente visualizável e passível de quantificação. Uma norma de isenção fiscal, por exemplo, pode compor o planejamento fiscal de uma empresa de maneira determinante, de modo que a declaração de inconstitucionalidade desta isenção com efeitos retroativos implique no surgimento de um débito fiscal que impossibilite a continuidade do seu funcionamento.

Mais que isso, a doutrina nacional tem reconhecido que o princípio da “irretroatividade da lei”, previsto na Constituição, deve ser lido, em verdade, como princípio da “irretroatividade do direito”³⁸, quando tal medida se faça necessária a resguardar a segurança jurídica, que é vista como um sobreprincípio³⁹. “Como o direito é a ‘imputação de efeitos a determinados fatos’ (Kelsen), o *princípio da segurança jurídica* exige que cada pessoa tenha elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos”⁴⁰.

O tema da irretroatividade está ligado às noções de passado, presente e futuro, enquanto caminho, transcurso numa linha do tempo. A existência do direito enquanto sistema prescritivo apto a solucionar conflitos e fixar parâmetros para a adoção de condutas pelos indivíduos depende, inexoravelmente, da inviolabilidade das dimensões obrigacionais surgidas no passado. Sem isso, a autoridade na qual está investida a lei é relativizada, o que colocaria em xeque a própria força prescritiva do ordenamento jurídico, abalado em sua justificativa existencial⁴¹.

A modulação dos efeitos pode servir para cumprir essa função. A decisão jurídica que determina a modulação (que linhas acima chamamos de “terceira norma”) incide sobre a decisão declaratória (“segunda norma”) e, de acordo com o comando legal, restringe a sua

eficácia no tempo, de modo que seu efeito sobre a “primeira norma” (a que foi declarada inconstitucional) seja limitado, mantendo sua vigência por todo o período em que esta suspensão da eficácia esteja fixada, de modo a respeitar as relações jurídicas que se formaram nesse período de tempo. Pode, ainda, a “terceira norma”, determinar que a “segunda norma” só tenha eficácia em determinado momento *no futuro*, de modo que os cidadãos possam se preparar para a mudança legislativa decorrente da inconstitucionalidade que foi declarada, fazendo que com a vigência da “primeira norma” se estenda além da sua própria validade.

Todo esse “manejo” com a vigência da norma declarada inconstitucional é possível utilizando-se do sistema de modulação e no direito tributário essa ferramenta ganha maior relevância, mas não encontra consensos. Isso se dá, entre outros fatores, pelo critério condicionante da sua utilização, que no capítulo segundo chamamos de “circunstancial”, uma vez que a decisão judicial precisa estar fundada em “razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social”.

Para alguns, fundado na abstração do conceito de segurança jurídica, esse dispositivo possibilitaria ao órgão judicial fundamentar a sua decisão pela modulação em elementos aparentemente alheios ao sistema jurídico, como razões circunstanciais econômicas e políticas, além de possibilitar a abertura do discurso jurídico para a utilização de argumentos consequencialistas, o que, a princípio, não seria possível em razão de uma “clausura organizacional” do sistema jurídico, o que se daria, também, em nome da segurança jurídica.

O sistema jurídico pode assimilar, de acordo com seus critérios (código e programa), os fatores do ambiente, sem que seja diretamente influenciado por eles. As expectativas normativas não são determinadas imediatamente por interesses econômicos, política, ética, moral, etc., dependem de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico, exigindo a digitalização interna de informações provenientes do ambiente. Desse modo, reproduzindo-se a partir de um código binário (lícito-ilícito) e de programas (normas jurídicas, tais como as veiculadas na Constituição, em leis, decretos, decisões judiciais, etc.), o direito aparece como sistema operacionalmente autônomo⁴².

Esse fechamento sistemático, ou “clausura organizacional”, identifica o sistema como autopoietico, característica que se prestaria a conferir segurança jurídica ao sistema legal e que aparentemente vai de encontro à crença na possibilidade de motivação das decisões judiciais em elementos para além do sistema jurídico, de modo que o julgador poderia se utilizar das suas próprias crenças ou motivações, num juízo de discricionariedade, na tomada da decisão judicial.

A segurança jurídica pode ser considerada em duas variantes: (i) garante que os assuntos sejam tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, sem interferência de qualquer outro interesse não contemplado pelo ordenamento; e (ii) confere certa previsibilidade às decisões jurídicas, em razão do conteúdo determinado pelos programas de direito⁴³.

Para solucionar o impasse, Humberto Ávila⁴⁴ chega a relacionar as ações necessárias ao STF para que faça uma aplicação adequada do princípio:

(...) Esclareça-se que essas observações iniciais não pretendem afastar, por completo, a utilização do mecanismo de modulação dos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade. Em algumas hipóteses, e mediante a observância de determinados requisitos, ela pode – e deve – ser aplicada conforme a constituição. Quer-se, em vez disso, demonstrar que o seu espaço, dentro do âmbito dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, é muito pequeno – demasiadamente pequeno⁴⁵.

Precisamente nesse sentido é que a própria utilização da modulação de efeitos precisa estar conforme ao princípio da segurança jurídica. Isso, no entanto, só ocorrerá se o Supremo Tribunal Federal, mais que se manter fiel à regra, somente a superando em casos efetivamente excepcionais, no mínimo:

- (a) Fundamentar (expressamente) qual é a norma constitucional cuja utilização está servindo de justificativa para a manutenção dos efeitos pretéritos do ato inconstitucional; justificar (expressamente) o afastamento da regra da nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional.
- (b) Justificar (expressamente) a necessidade imperiosa do afastamento da regra de nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para a manutenção do estado de constitucionalidade.
- (c) Comprovar (documental ou presumidamente, quando possível) os efeitos negativos decorrentes da decretação da nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para o estado de constitucionalidade⁴⁶.

Em opinião semelhante, o Ministro Joaquim Barbosa, ao se referir sobre a matéria, já afirmou:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação do índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações (...) Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação ao exercício das atividades estatais não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade nas normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal.⁴⁷

Essas opiniões se alinham com a que parcela majoritária da doutrina vem sustentando, no sentido de que a modulação dos efeitos, além de ser instrumento de cunho excepcional, deve se dar *em favor do contribuinte*, aquele que é o protegido pelo primado da segurança jurídica. Tal evento, ainda assim, só se daria em proteção à boa-fé, à legítima expectativa e à confiança gerada a partir da presunção de validade das disposições legais, ou do caráter vinculante ou paradigmático das decisões judiciais, a ser evocada em casos de modificação de jurisprudência.

O problema da retroação das sentenças se apresenta, então de forma aguda, nas hipóteses de reversão de jurisprudência. Inexistindo alteração da lei ou da Constituição em que se fundou a **norma judicial anterior** como **precedente**,

igualmente inexistindo alteração na ordem dos fatos, dentro do mesmo grupo de casos similares, que permanece *sub iudice*, poderá haver nova interpretação judicial, criando-se **nova norma judicial**, com rejeição do precedente. Estaremos em face, assim, de **duas normas judiciais constantes**, a segunda modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e boa-fé. Somente neste momento, poderão ser invocados os princípios da irretroatividade, da proteção à confiança e da boa-fé em relação ao Poder Judiciário, pois teremos: (a) uma decisão anterior consolidada, sob a vigência da qual foram concretizados atos e fatos jurídicos, como indutores de confiança; (b) o advento de outro ato, também do Poder Judiciário, nova sentença modificativa da anterior, vista pelo contribuinte como quebra da confiança gerada; (c) a responsabilidade pela violação da segurança/confiança, por meio da proteção dos fatos jurídicos, ocorridos no passado, contra a retroação da nova norma judicial⁴⁸.

Na mesma linha, sustentam alguns autores que a ponderação das consequências da decisão só permitiria a modulação temporal da declaração de inconstitucionalidade – no sentido de manter um recolhimento fundado em norma incompatível com o sistema – se o próprio ordenamento dispusesse de forma expressa nesse sentido, o que não faz⁴⁹. Ao contrário, a Constituição da República teria se limitado a *explicitar e garantir direitos fundamentais aos cidadãos*, na proteção do seu patrimônio e na vedação ao confisco.

De fato, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que os direitos dos contribuintes consistem, efetivamente, em direitos fundamentais e que, por isso, conformam verdadeira limitação ao poder de tributar e regulam a atuação tanto do legislador quanto do poder executivo e do próprio judiciário. Esse reconhecimento se deu na Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 939/DF⁵⁰. Nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio afirmou que as garantias constitucionais não estão limitadas àquelas dispostas no artigo 5° da Constituição da República.

Tal posicionamento, repetido pelos demais ministros, reconhece que o catálogo de direitos fundamentais não é *numerus clausus* e vai além, pois afirma que a inclusão de direitos como fundamentais está apenas condicionado a uma apreciação da sua relevância e substância. Aquela é resultante de circunstâncias históricas que apontem pela importância do preceito, que goze de valor diferenciado junto ao corpo social; esta, por sua vez, consistiria em enunciado que, pelo seu conteúdo, se equivale, é similar, àqueles já prescritos no catálogo⁵¹. Essa decisão, portanto, foi o marco no reconhecimento da fundamentalidade dos direitos e garantias dispensados ao contribuinte.

Assim, é possível reconhecer que está sedimentada na doutrina a viabilidade jurídica da delimitação de efeitos retroativos quando da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, desde que em favor do contribuinte.

A prática recente do STF, todavia, tem apontado no sentido oposto, deixando de aplicar a modulação de efeitos quando tal providência se mostraria favorável aos contribuintes e utilizando essa ferramenta para impossibilitar a repetição de indébito decorrente da inconstitucionalidade de norma tributária, como pode ser visto a partir dos RE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943 (julgados conjuntamente), do RE nº 353.657⁵² e dos RE nº 377.457 e 381.964⁵³.

O que se tem percebido, sem nenhum embargo à opinião doutrinária já apresentada, é que a aplicabilidade da modulação de efeitos em matéria tributária, ao contrário do que ordinariamente ocorre nas atividades jurisdicionais, exige do órgão julgador uma análise não apenas circunstancial da demanda e sobre o momento presente, mas também uma análise prospectiva, para o futuro, o que implica em considerações acerca do impacto no corpo social da declaração de inconstitucionalidade em questão (o que inclui a possibilidade de se utilizar uma argumentação consequencialista a justificar a decisão).

Quando se trata da inconstitucionalidade de normas tributárias, é certo que as questões acima ganham maior complexidade. Por ser característico pela sua maior rigidez, o Direito Tributário traz nos dois polos de qualquer litígio interesses de peso para o sistema jurídico: de um lado, as “razões de Estado”; de outro, os “direitos dos contribuintes”, aos quais já foi reconhecido o *status* de “direito fundamental”, conforme já exposto.

Essa tensão, onde grandes interesses se põem em conflito, é suficiente para demonstrar que o trato com o Direito Tributário, diferentemente do que historicamente a doutrina brasileira tem empreendido, não deve estar limitado apenas ao estudo das relações entre Fisco e contribuintes apenas sob a perspectiva de que se restringem e “que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”⁵⁴.

Concepções como as de Alfredo Augusto Becker, no sentido de que o Direito Tributário deveria ser estudado de forma isolada, em busca de uma pureza conceitual dos seus institutos, cumpriu um importante papel na sofisticação da teoria jurídico-tributária nacional, mas a conjuntura jurídica atual reclama interdisciplinaridade com os demais ramos do direito, entre eles, principalmente, com o Direito Financeiro e Orçamentário, uma vez que são complementares. É preciso esclarecer, entretanto, que essa proposta não deve ser confundida com perda de cientificidade do estudo jurídico, visto que apenas cuida do entrelaçamento dos objetos de estudo – dos vários ramos do direito positivo – o que é, inclusive, uma tendência hodierna no estudo do direito constitucional e da chamada “constitucionalização” dos direitos.

Com essa união de objetos, a visão do jurista estaria ampliada para conceber não apenas os valores inerentes ao direito tributário, mas a toda a sistemática financeira do Estado,

da qual o direito tributário positivo representa apenas uma parcela. Ou seja, cuida-se não apenas das limitações ao poder de tributar, mas também do dever de pagar tributos, como elemento crucial à sustentação da máquina pública e da concretização dos demais direitos.

Dessa forma, para a solução de conflitos atuais, como os da modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária (que tem se tornado cada vez mais comum no direito brasileiro), a justificação judicial por meio de argumentos consequencialistas não precisa implicar, necessariamente, em ato fundado em elementos metajurídicos, como é comumente qualificado⁵⁵. Esse é o resultado do reconhecimento de que valores pertencentes à Ciência das Finanças possam influenciar diretamente na relação jurídica tributária (entre Fisco e contribuintes).

Esse caminho pode ser percorrido, em especial, reconhecendo-se que embora a tese dos direitos fundamentais tenha por objetivo reconhecer uma efetiva limitação ao poder de tributar, a relação tributária não se resume a essa constatação. Ocorre que a tributação ganha especial dimensão a partir da consideração de que ela é o meio essencial de que se vale o Estado para o custeio dos próprios direitos fundamentais⁵⁶.

É importante asseverar que num Estado Fiscal como no Brasil, os tributos são a fonte de custeio mais relevante para a garantia de direitos e que os objetivos traçados na Constituição Federal dão a dimensão do aporte financeiro necessário para o respectivo cumprimento em forma de políticas públicas. Vale dizer que os direitos possuem custos financeiros que são suportados pela tributação e que quanto maiores os objetivos do Estado, maior será a tributação. No entanto, a Constituição que autoriza o poder de tributar também o limita e levanta os próprios direitos e garantias dos contribuintes como parâmetro para esse controle⁵⁷.

CONCLUSÃO

Estudados os pressupostos teóricos do Construtivismo Lógico-Semântico, assentou-se que é teoria influenciada pelo movimento da reviravolta linguístico-pragmática, razão pela qual reconhece o direito como sendo um sistema linguístico que, como tal, está sujeito às regras determinadas pela “comunidade de discurso”. Por essa perspectiva, o direito é um objeto cultural humano e, assim, sua compreensão deve ser delimitada espacial e temporalmente, para que se construam enunciados que encontrem aceitação pelo corpo social e possam ser tidos como “verdadeiros”.

Apesar da reconhecida relatividade linguística, desenvolver um conhecimento científico é possível, desde que delimitado precisamente qual o objeto a ser conhecido e afastando ao máximo a imprecisão terminológica, visto que o conhecimento é construção derivada da linguagem. O conhecimento é resultado de uma atividade interpretativa.

Para o estudo em tela, para que tal intento fosse alcançado, viu-se a necessidade de delimitar precisamente o que se entende por norma jurídica, fazendo especificação precisa da sua definição, da sua estrutura lógica e das suas classificações mais úteis a este trabalho. Viu-se que, embora o conteúdo semântico e pragmático das normas jurídicas seja altamente heterogêneo, todas elas se subordinam a uma estrutura lógico-formal que as identifica, sendo sintaticamente homogêneas.

Foi estudado também o modelo proposto por Aurora Tomazini de Carvalho de decomposição das estruturas internas desse modelo sintático normativo. Em seguida, foi estudada a norma que possibilita a modulação de efeitos de acordo com esse modelo e foi sugerida, na hipótese de incidência, a inclusão de mais um critério a compor a previsão abstrata do fato jurídico, o *critério circunstancial*.

As discussões sobre modulação, quando transpostas para o 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, de termos como “segurança jurídica” e excepcional “interesse social”, com alta carga axiológica, acendem o conflito entre interesses do Estado em contraposição a direitos dos contribuintes (que são “direitos fundamentais”). A amplificação do alcance do princípio da irretroatividade é um dos argumentos em favor dos contribuintes.

A doutrina nacional tem sustentado que a modulação de efeitos quando da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária só poderia ser manejada quando se desse em favor dos contribuintes, tanto pela condição de “direitos fundamentais” que lhe foi atribuída, quanto pelo fato de que o princípio da segurança jurídica seria destinado a proteger os cidadãos, não o Estado.

O que se tem visto, entretanto, é o Supremo Tribunal Federal aplicando a medida em sentido contrário, em favor dos interesses do Estado. Defende-se, nesse ponto, que a aplicação dada pelo tribunal não deve ser vista como de todo errada. Propõe-se que a compreensão do Direito Tributário não se dê limitada às relações entre Fisco e contribuintes, que se dá restrita 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.

Com essa união de objetos, a visão do jurista estaria ampliada para conceber não apenas os valores inerentes ao direito tributário, mas a toda a sistemática financeira do Estado, da qual o direito tributário positivo representa apenas uma parcela. Ou seja, cuida-se não apenas das limitações ao poder de tributar, mas também do dever de pagar tributos, como elemento crucial à sustentação da máquina pública e da concretização dos demais direitos, fator que não deve ser posto à margem mesmo quando da necessidade de modulação de efeitos em matéria tributária.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

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 de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010.

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

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

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

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

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

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

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

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

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

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

ROBLES, Gregório. **O Direito Como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. Barueri: Editora Manole, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. 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.

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

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.

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

¹ CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão Jurídica e Racionalidade**. Maceió: Edufal, 2007, p. 23.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 15.

⁴ CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão Jurídica e Racionalidade**. Maceió: Edufal, 2007, p. 30.

⁵ ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 38.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 19.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 22.

⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 02.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 23.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 36.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 181.

¹² ROBLES, Gregório. **O Direito Como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito**. Barueri: Editora Manole, 2005, p. 02.

-
- ¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 128-129.
- ¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 40.
- ¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.
- ¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **O Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deonticos**. RDT, artigo n. 45, ano 12, p.32-36, Julho-setembro de 1988, pp. 35-36.
- ¹⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 127.
- ¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129.
- ¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.
- ²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.
- ²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.
- ²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.
- ²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 46.
- ²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 298.
- ²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 51.
- ²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 372.
- ²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 381.
- ²⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 383.
- ²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 382.
- ³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 386.
- ³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 201.
- ³² VEYRETT, Yvette. **Os Riscos: o homem como agressor e vítima do meio ambiente**. São Paulo: Contexto, 2007, p. 11.
- ³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 387.
- ³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 409.
- ³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 410.

-
- ³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 411.
- ³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 2.ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 700.
- ³⁸ 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, p. 36.
- ³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 270.
- ⁴⁰ 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, p. 44.
- ⁴¹ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: Reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 94-95.
- ⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. 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, p. 272.
- ⁴³ 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, p. 91.
- ⁴⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ⁴⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 500.
- ⁴⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 577.
- ⁴⁷ STF – 2ª Turma, AI 472.768-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.11.2006, DJU 16.2.2007.
- ⁴⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 586-587.
- ⁴⁹ VELANO, Maria Emília. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 94.
- ⁵⁰ ADIN n.º 939/DF, p. 206/1.
- ⁵¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 75-80.
- ⁵² STF – Pleno, RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.6.2007, DJe 7.3.2007.
- ⁵³ STF – Pleno, RE 377.457, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.9.2008, DJe 18.12.2008; STF. 381.964, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.9.2008, DJe 13.3.2009.
- ⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 48.
- ⁵⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 04.
- ⁵⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 25-30.
- ⁵⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 25-30.