



MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM FAVOR DO ESTADO: DIFICULDADES E POSSIBILIDADES*

Antonio Alves Pereira Netto**

RESUMO

O presente trabalho trata da oposição, feita pela doutrina brasileira majoritária, à possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária em favor do Estado. Propõe-se aqui que, em situações-limite, o termo “excepcional interesse social”, disposto no art. 27 da Lei n. 9.868/99 pode legitimamente justificar decisões em favor do Estado, desde que devidamente demonstrado que tal medida é essencial à promoção dos direitos humanos fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Modulação de Efeitos; Direitos Fundamentais dos Contribuintes; Interesse Social.

ABSTRACT

The object of this paper is the institution of modulation effects, provided by the Article 27 of Brazilian Federal Law n. 9.868/99, when applied in tax matters. 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. Taxpayers' Rights. Social Interest.

SUMÁRIO:

1. Introdução. 2. A modulação de efeitos e os direitos fundamentais dos contribuintes. 3. O dever fundamental de pagar tributos e o poder de tributar. 4. O interesse social e a modulação de efeitos em matéria tributária em favor do estado. 5. Conclusão. Referências.

*Artigo submetido em 5 mai. 2016 e aceito para publicação em 15 dez. 2016.

**Mestre em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor em cursos de pós-graduação. Assessor do Ministério Público de Contas do Estado de Alagoas. Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O mecanismo da modulação temporal de efeitos é instituto relativamente novo no ordenamento jurídico brasileiro. Está previsto no art. 27, da Lei n. 9.868/99. 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. 353.657.¹

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

Por si, esse fato já demonstra, em linhas simples, que a possibilidade de modulação dos efeitos de uma decisão não está necessariamente atrelada e não deve ter como fundamento jurídico inexorável o teor do art. 27, da Lei n. 9.868/99, uma vez que ela pode encontrar justificativas outras, e até mais fundamentais, como a proteção e aplicação direta de princípios e valores constitucionais. Por outro lado, é de se ver que esse sucinto artigo de lei, mas de extenso conteúdo, cumpre o papel de prever expressamente na dogmática brasileira esse mecanismo e trazer disciplinamentos para uma prática judicial que até então não tinha qualquer parametrização.

Naturalmente, são diversas as discussões que podem se instalar a respeito da sua constitucionalidade,³ da possibilidade de sua utilização por órgãos jurisdicionais outros que não apenas o STF,⁴ ou de quais comandos constitucionais é que podem ser suscitados com tal finalidade,⁵ para citar só alguns exemplos. Esse alto grau de divergência se dá, em primeiro lugar, porque sua utilização implica na mitigação do princípio da nulidade da lei inconstitucional, tão forte no direito brasileiro; em segundo lugar, pelo conteúdo abstrato de seus vocábulos, possibilitando ao

¹ 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.

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

³ Vide ADIn n. 2154 e ADIn n. 2258.

⁴ CARRAZA, Roque Antonio; FERRAZ JR., Tércio Sampaio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito *Ex Nunc* e as Decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2009.

⁵ 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. pp. 26-25.

órgão julgador uma ampla margem de atuação no caso concreto, fazendo com que alguns doutrinadores repute certas decisões judiciais nesse sentido como fundadas em elementos não jurídicos, constituindo assim soluções ilegítimas.

Em âmbito tributário, o que se tem visto é que a problemática decorrente da vagueza terminológica do referido artigo é ainda mais nítida. Isso porque a modulação de efeitos, quando em matéria tributária, põe em conflito dois interesses de peso para o ordenamento jurídico e, conseqüentemente, para todo o corpo social, uma vez que estão em divergência interesses do Fisco, que representam, a princípio, interesses da sociedade, e interesses individuais, que põem em pauta alguns dos direitos fundamentais mais caros ao indivíduo, notadamente a liberdade e a propriedade. Logo, todo litígio que envolva este tema necessariamente aborda questões sobre princípios constitucionais e direitos fundamentais.

Esta é a questão que será apreciada: a doutrina brasileira defende que o *status* de fundamentalidade de que gozam os direitos dos contribuintes só autoriza que a modulação de efeitos em matéria tributária se dê em seu favor. Por outro lado, não raras vezes, a prática dos tribunais tem sido em sentido contrário, sem, contudo, enfrentar diretamente os pontos levantados pelos autores especializados.

É na pretensão de transformar esse aparente impasse num diálogo que este trabalho se situa, procurando discorrer sobre as razões que legitimam a modulação de efeitos em favor do Estado, mesmo diante das dificuldades teóricas atualmente encontradas. Para alcançar essa finalidade, é feita uma correlação entre as justificativas dadas ao Poder de Tributar e os direitos humanos, expondo a teoria dos direitos fundamentais dos contribuintes e esclarecendo assim as dificuldades de que trata o título do trabalho. Em seguida, discorre-se sobre a importância da teoria do dever fundamental de pagar tributos e seu papel na justificação teórica dada ao Poder de Tributar. Tratar-se-á também da sua importância na aproximação da tributação aos direitos humanos. Nesse momento, defende-se uma nova concepção de como devem se dar as relações entre Estado e indivíduo e como isso se reflete no Direito Tributário.

Desta maneira, acredita-se abrir a compreensão do Direito a novas possibilidades, superando a tradicional e forte cisão entre interesses dos contribuintes e do Estado, como se ambos sempre se prestassem a finalidades contraditórias, e então contribuir no debate sobre o tema da modulação dos efeitos das decisões judiciais em matéria tributária, que, de modo geral, é ainda incipiente.

2 A MODULAÇÃO DE EFEITOS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE

A previsão legal para a possibilidade de modulação temporal dos efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade está contida no art. 27, da Lei n. 9.868/99, cujo teor 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.

Como se vê, cuida de um mecanismo que possibilita ao Supremo Tribunal Federal que, diante de "razões de segurança jurídica" ou de "excepcional interesse social", flexibilize o princípio da nulidade da lei inconstitucional e que module os efeitos da sua decisão, para que somente emane efeitos *pro futuro*, *ex nunc*, ou *ex tunc* mitigado, ou seja, a partir de um momento no passado, mas que não o do nascimento do ato normativo em questão.⁶

Entre as justificativas que a doutrina atribui como causa para tal ação, estão aquelas 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 efeitos da decisão. Por esse raciocínio, admite-se que a modulação de efeitos é imposta pela própria constituição, estando embutida na gama de competências inerentes à jurisdição constitucional.⁷

Entretanto, um grande ponto de tensão está 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, possibilitando, ao que apontam os autores⁸,

⁶ 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. 332.

⁷ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 80.

⁸ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011; ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009; 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.

a utilização de razões de caráter político para impedir a aplicação da Constituição e tornando ilegítimas as soluções jurídicas tomadas.

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",⁹ uma vez que visam resguardar bem jurídico 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 qualquer disciplinamento.¹⁰ 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.

Percorrendo tal caminho, a doutrina chega mesmo a expor verdadeiro temor de que o preceito legal ora em estudo seja utilizado como ferramenta para a prolação de decisões fundadas em argumentos econômicos para a proteção das finanças estatais, principalmente se isso ocorrer em matéria tributária. Afirmam os autores¹¹ que tal finalidade configura elemento necessariamente político, 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, principalmente se em matéria tributária e em favor do ente público, não goza de juridicidade suficiente a fundamentar validamente uma decisão judicial.

Em posicionamento muito semelhante, verifica-se inclusive a opinião de que a dedução de argumentos econômicos em favor do Estado, quando tratando de matéria tributária, se aproxima de uma falácia, algo como um artifício dialético atribuindo a justificativa da decisão à necessidade de prevenção de consequências negativas, mas sem dispor de verdadeira racionalidade, buscando legitimidade num terror psicológico com finalidade arrecadatória desprovida de fundo constitucional, por meio dos chamados argumentos *ad terrorem*.¹²

⁹ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 84.

¹⁰ ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 57.

¹¹ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011. pp. 85-86.

¹² 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.

Desconsiderado o tom estremado dos excertos transcritos e do fato de que este trabalho tem como desafio contrapor essa que é a opinião majoritária na doutrina atual, é importante asseverar que tais posicionamentos têm sólida fundamentação teórica, uma vez que estão lastreados na teoria dos direitos fundamentais dos contribuintes, da qual aqui também se faz adesão em harmonia com a teoria do dever fundamental de pagar tributos.

Conforme já dito, uma das principais preocupações apresentadas é o fato de que os direitos dos contribuintes, diante da sua estatura de direito fundamental, consistem em verdadeira limitação ao poder de tributar e, por conseguinte, à ação do legislador, de modo que a mitigação dos efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade de norma tributária em favor do Fisco constituiria violação direta a preceito fundamental, daí porque a reputada insuperável ilegitimidade da decisão que siga por esse caminho.

Sobre o tema das limitações à tributação, a doutrina cria duas diferenciações teóricas, dividindo-as em limitações **ao poder de tributar** e **do poder de tributar**. As limitações **ao poder de tributar** corresponderiam àquelas que derivam diretamente dos próprios direitos fundamentais, porque adviriam de um patamar superior e prévio ao dito poder, consistindo nas imunidades e na proibição de desigualdade no exercício da tributação. As limitações **do poder de tributar** seriam concomitantes ao próprio poder de tributar – ambos derivam de criação do constituinte originário –, representando, estas sim, hipóteses de **autolimitação**, visto que originadas do mesmo poder que o institui. Se os direitos fundamentais são declarados (portanto, prévios), as limitações **do** poder de tributar são criadas pelo constituinte originário, onde se enquadram as limitações sistêmicas e as garantias dadas ao contribuinte (princípios, regras processuais etc.).¹³

É de se ver, entretanto, que essa divisão tem um caráter eminentemente teórico e que as limitações **ao** ou **do** poder de tributar se configuram como verdadeiros direitos dos contribuintes frente ao Estado e, como visto, se prestam ao papel garantidor da concretização dos direitos fundamentais. Assim, há de se reconhecer que tais direitos dos contribuintes, se satisfeitos certos pressupostos, podem eles mesmos ser entendidos como direitos fundamentais, cuja violação inquina o ato administrativo ou normativo da mais grave inconstitucionalidade, sequer podendo superá-los as emendas constitucionais.

¹³ 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, p. 460-504. p. 469.

Contudo, essa identificação entre direitos fundamentais e direitos dos contribuintes não se deu de forma automática, tendo sido necessária uma investigação acerca da fundamentação dos direitos humanos para que se concluísse pela pertinência dessa classificação.

Embora se saiba que certas vertentes do positivismo não dão relevância à discussão ligada ao fundamento dos direitos, uma vez que estão mais focadas no aspecto dogmático-normativo, é certo que no tempo presente, marcado por grandes questionamentos constitucionais, o debate sobre o conteúdo dos direitos fundamentais acaba por ser inevitável,¹⁴ sendo natural a incursão sobre as suas justificativas teóricas.

Alinha-se aqui com a busca de critérios materiais a identificarem os direitos fundamentais, abandonando-se a ideia de que esses direitos estariam limitados a uma previsão taxativa feita pelo constituinte originário. Acredita-se no contrário, pois ele mesmo, no §2º, do art. 5º, da Constituição¹⁵, estabelece uma cláusula de abertura, estabelecendo de maneira expressa que a identificação dos direitos fundamentais está mais próxima de um aspecto substancial do que simplesmente formal, ou mesmo topográfico (quanto à sua posição no texto constitucional). Essa possibilidade autoriza o intérprete a encontrá-los em diferentes disposições constitucionais, assim como em outros veículos normativos, como os tratados internacionais.

Por este caminho, segue o entendimento de que a identificação dos direitos dos contribuintes como direitos fundamentais deve estar submetida a considerações de critérios de relevância e substância.¹⁶ A relevância está relacionada com os aspectos históricos, de respaldo social, que evidenciem o peso dos mandamentos que estejam em questão em relação à proteção dos indivíduos frente ao arbítrio estatal. A sua importância é extraída em certo grau a partir da experiência social em relação ao conteúdo da norma e o que ela representa em termos de concretização dos direitos humanos. A substância, por sua vez, tem um caráter filosófico e axiológico e se conecta com a investigação acerca dos bens jurídicos tutelados pelos direitos fundamentais, buscando similitudes de objetivos, ou seja, a liberdade, a igualdade, a segurança *etc.* Cuida-se de um exercício de equiparação.

Fala-se, assim, numa fundamentalidade material dos direitos, concepção que não necessariamente desnatura a importância da positivação dos direitos fundamentais, apenas

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 270.

¹⁵ Art. 5º. § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

¹⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 80.

flexibiliza o enquadramento dos direitos nessa classificação. Fala-se também em “não-tipicidade dos direitos fundamentais”.¹⁷

Para o direito tributário, essa classificação se justifica por conferir *status* de direito fundamental às limitações ao poder de tributar, reforçando-as como direitos dos contribuintes e robustecendo a sua intangibilidade frente ao arbítrio estatal. Para tanto, considerando os dois critérios de avaliação acima trazidos, há de se afirmar, em relação à relevância, que os direitos dos contribuintes, num quadro muito próximo ao atual, estão previstos constitucionalmente desde o texto de 1967, o que de pronto já demonstra tradição no reconhecimento da importância de tais preceitos. Além disso, pertinente afirmar também que a prescrição de enunciados limitativos sobre o poder de tributar acompanha algumas das lutas históricas contra o arbítrio, já constando, por exemplo, desde a Magna Carta, de 1.212¹⁸.

A relevância se extrai da similitude dos bens jurídicos tutelados, mais notadamente pela “função defensiva” que lhes é própria, uma vez que caracterizam dever de abstenção do Estado em favor do indivíduo¹⁹.

Assim, pode-se afirmar que as limitações constitucionais ao poder de tributar podem se caracterizar, também, como desdobramento dos próprios direitos fundamentais, mas com a especificidade relacionada à tributação. Assim, a legalidade transforma-se em reserva de lei para instituição e majoração de tributos; assim como o respeito à propriedade privada na proibição ao confisco; a igualdade, conjugada com a isonomia tributária, na capacidade contributiva, entre outros.

Logo, os comandos normativos quando diretamente proveniente de tais valores, além daqueles que conjugam imunidades, podem ser tomados como direitos fundamentais, se positiva a conclusão com relação à adequação que ora se expõe.

Com tal raciocínio é possível concluir também que se os direitos dos contribuintes corresponderem em conteúdo com os direitos humanos fundamentais, considerando os critérios de relevância e substância, em que se diferenciam apenas pela especificidade que lhes é inerente por serem voltados à seara do direito tributário, seriam direitos fundamentais, nesse raciocínio, as acima

¹⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 126.

¹⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 127-128.

¹⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 131.

mencionadas limitações **ao** poder de tributar, visto que possuidoras da mesma origem dos direitos fundamentais.

Ainda assim, as limitações constitucionais **do** poder de tributar não perdem a sua importância, principalmente se figurarem em texto constitucional, restando de diferença a não atribuição de *status* de fundamentalidade a tais postulados, que seria própria dos comandos que derivam diretamente dos valores mais caros ao sistema jurídico como um todo.

Percorrendo caminho muito próximo ao ora delineado, o Supremo Tribunal Federal já emitiu, nos autos da ADI n. 939/DF, a aceitação dessa tese, reconhecendo como fundamentais os direitos dos contribuintes ao ensejo da declaração de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 03/93.

Tomando sua decisão nestes termos, o Supremo Tribunal alberga o entendimento pela fundamentalidade dos direitos dos contribuintes. Tal constatação é de extrema importância para os fins deste trabalho, mais notadamente no ponto específico em que se pretende demonstrar uma prevalência, *a priori*, dos interesses dos contribuintes frente aos interesses estatais. Essa é a estrutura principal dos argumentos suscitados pela doutrina²⁰.

As pré-faladas incursões semânticas sobre o conteúdo dos princípios constitucionais se dão no mesmo sentido, apontando-se que os postulados da irretroatividade, da proteção da confiança legítima dos contribuintes e da boa-fé objetiva frente ao ato provindo do Estado (fato gerador da confiança) devem caminhar em favor do indivíduo, ou seja, do contribuinte.²¹

Especificamente sobre a segurança jurídica, segue a opinião exposta por Ana Paula Ávila:

Questão interessante é responder se o Estado pode também invocar a segurança jurídica, nesse mesmo aspecto, para a manutenção de situações em que a lei inconstitucional tenha gerado em seu benefício. A resposta é que não, taxativamente, não, por diversas razões. Primeiro, porque, se esse benefício se deu em detrimento de direitos fundamentais do indivíduo, já se concluiu pela prevalência desses em casos de conflito. Segundo, porque a segurança jurídica é, também, um direito fundamental do cidadão (art. 5º, *caput*) oponível ao Estado, e o Supremo Tribunal Federal, na esteira do pensamento constitucional germânico, tem confirmado o entendimento de que os direitos fundamentais aproveitam aos cidadãos e não ao Estado. E terceiro, porque uma análise mais aprofundada de alguns aspectos do princípio da boa-fé, que, por aqui, tem servido para complementar a segurança

²⁰ 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.

²¹ 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. p. 604.

jurídica no sentido de proteção da confiança, jamais autorizaria que o autor de um ato inválido pudesse lograr proveito através dele.²²

Sobre o “excepcional interesse social” a mesma autora tenta extrair completamente seu significado a partir do texto constitucional. Entretanto, aponta que a única passagem em que a Constituição Federal usa o termo “interesse social” é no art. 184, ao tratar da desapropriação para fins da reforma agrária. Justificando na forte ambiguidade que o termo possui, conclui que a única interpretação possível ao termo é aquela referente ao único sentido utilizado no texto constitucional, pelo que afirma que interesse social não deve se confundir com o interesse geral do povo, nem do Estado, mas cuidar exclusivamente de questões de classe social. Para ela, “a expressão *interesse social* designa interesse de uma dada classe social, a menos favorecida, ou seja, aquela que constitui o *problema social* que reclama a desapropriação da propriedade privada e individual em favor da coletividade”.²³

Ela ainda aprofunda suas cogitações defendendo que o melhor sentido do termo interesse social é aquele relativo à resolução dos problemas sociais, proporcionando uma equitativa distribuição de terras, atendimento ao plano de habitações populares e quaisquer questões relacionadas com a diminuição das desigualdades sociais.²⁴

Em continuidade a esse raciocínio, a autora considera que o embasamento constitucional ao termo “interesse social” é muito fraco e, por isso, defendendo que a modulação de efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade só pode se dar se estiver fundada também em norma constitucional, finda ela por acreditar na inconstitucionalidade dessa parte do art. 27, da Lei n. 9.868/99, em razão de suposta ausência de suporte constitucional ao termo. **Segundo acredita, “interesse social” não conformaria um princípio constitucionalmente relevante, capaz de mitigar os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade.**²⁵

Emília Maria Velano, por sua vez, assevera que comumente no Direito Tributário o “interesse social” se confunde com interesses de arrecadação do Fisco, pura e simplesmente,

²² ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 151.

²³ 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. p. 164.

²⁴ 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. p. 164.

atribuindo esse fato a uma má atuação dos órgãos jurisdicionais que se utilizam desse termo para por em prática uma política constitucional maléfica à eficácia do texto constitucional, fazendo preponderar elementos que deveriam ser exclusivamente auxiliares. Para a autora, assim como o princípio da segurança jurídica, que tem seu conteúdo a partir de princípios constitucionais (legalidade, irretroatividade e anterioridade), a expressão interesse social deve seguir o mesmo caminho, sob pena de sua inconstitucionalidade. Logo, a sua melhor interpretação apontaria apenas para a efetivação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, na opinião dela.²⁶

Apesar do rigor teórico com que a doutrina expõe seu entendimento e da plausibilidade dos argumentos apresentados, os pontos que aqui serão enfrentados são a interpretação extremamente restritiva que se tem dado ao termo interesse social e a míope defesa dos direitos fundamentais apenas pela perspectiva dos interesses individuais.

Para isso, defende-se uma compreensão da tributação para além da mera análise das relações jurídicas tributárias, uma vez que se acredita que o fenômeno da tributação ultrapassa a percepção maniqueísta que vem sendo exposta pela maioria dos autores.

Assim, torna-se pertinente expor o mecanismo da modulação de efeitos em matéria tributária por uma perspectiva que reflita de forma contextualizada a força e contradição que caracterizam o poder de tributar, para além dos limites que conformam a relação de débito e crédito entre Fisco e contribuintes.

Nesse sentido, cabe enfatizar que a concretização dos direitos fundamentais e o atingimento dos interesses sociais, mediante atuação estatal num Estado Democrático de Direito, só é possível se viabilizada via tributação, de modo que o Poder de Tributar, nessa perspectiva, expande sua justificação para comportar razões de conteúdo axiológico. Isso implica, portanto, reconhecer que a tributação assume certo grau de fundamentalidade ao ordenamento jurídico, pois, num Estado Fiscal, ela é o principal meio pelo qual o Estado exerce suas ações, não havendo como falar em Estado sem tributação, ou mesmo sem orçamento. O ato de pagar tributos, portanto, é a pedra de torque para a realização de todos os direitos fundamentais.

²⁵ 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. p. 166.

3 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E O PODER DE TRIBUTAR

Há forte opinião na doutrina afirmando que houve grande modificação no poder de tributar, do ponto de vista ideológico e fenomênico, na passagem do século XX para o século XXI. Para melhor desenvolver as possibilidades de se empreender, nesse tema, um discurso jurídico fundado em argumentos jurídicos legítimos, é imprescindível que se compreenda com profundidade as justificações teóricas dadas a esse poder e sua relação íntima com os direitos e os deveres fundamentais.²⁷

Para Ricardo Lobo Torres, "o poder de tributar é coextensível ao Estado Fiscal"²⁸, só ocorrendo, portanto, enquanto meio de estruturar e manter um Estado, pressupondo o consenso de todos os participantes, por meio da legalidade, e pautado num ideal de igualdade, a capacidade contributiva.

Para melhor explicar essa concepção, afirma o autor que durante o chamado "Estado Patrimonial", que vigorou até o século XVIII, o Estado se mantinha basicamente pela riqueza do príncipe. Ainda que nele existissem algumas formas de imposição sobre o patrimônio dos súditos, não estavam fundadas num poder de legislar ou na capacidade contributiva dos cidadãos, mas nas necessidades da realeza, logo, não se confundiam com exercício de poder de tributar.

O Estado Fiscal, por outro lado, surge com as revoluções liberais e o aparato estatal é mantido pela riqueza que deriva do patrimônio ou do trabalho dos cidadãos. Nessa nova formatação, a imposição se dá fundada em lei, amparada pelo contrato social, e é justificada na capacidade contributiva. Naquele momento, a legitimação estatal era extraída do primado da legalidade como única forma de intervenção do Estado sobre o cidadão, decorrente de um necessário consenso, meio a se garantir a liberdade, inclusive através da tributação.²⁹

²⁶ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011. pp. 132, 134-145.

²⁷ 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, p. 460-504. p. 460.

²⁸ 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, p. 460-504. p. 460.

²⁹ 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, p. 460-504. p. 462.

O Estado Fiscal teve sua primeira versão com o Estado Liberal Fiscal, que se deu entre os séculos XVIII e XIX, sendo seguido pelo Estado Social Fiscal, vigente até a primeira parte do Século XX. O primeiro é marcado pela afirmação da liberdade do indivíduo frente às obrigações pessoais junto ao Estado, substituídas pelas obrigações **pecuniárias**; o segundo foi marcado pela função, assumida pelo Estado, de provedor de todos os direitos e da redistribuição econômica.³⁰

Por não lograr êxito em tal missão, o Estado-providência perde força, pelo que surge o Estado Social e Democrático, com a pretensão de conjugar harmonicamente ambos os modelos anteriores.³¹ Fala-se, para esse momento, que é o atual, de Estado Democrático Fiscal, exposto como a "manifestação financeira do Estado Democrático de Direito", também chamado de Estado pós-socialista ou Estado da Sociedade de Risco, com os seguintes traços básicos:

a) a **superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público**; b) a prevalência da ideia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, separando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*.³² **[Grifo não constante no original]**

Assim, fica claro que a compreensão sobre o poder de tributar evoluiu junto com as formações sociais e sua relação com o direito. É interessante verificar que Boaventura de Sousa Santos menciona três períodos de evolução da sociedade.³³ Cada um deles se alinha com as três sucessivas justificativas teóricas dadas ao poder de tributar, expostas por Paulo Caliendo.³⁴ Na primeira, que ele chama de “conceitual”, o poder de tributar é a expressão de um poder de império (*jus imperii*) sobre os indivíduos. Há uma clara divergência entre Estado e indivíduo e a tributação é

³⁰ 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, p. 460-504. pp. 462-463.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1. p. 461.

³² 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. p. 463.

³³ Boaventura de Sousa Santos divide a organização social em três períodos distintos, desde o século XIX. Seriam: o “capitalismo liberal”, o “capitalismo organizado” e o “capitalismo desorganizado”. Podem ser postas em paralelo também com os termos Estado Liberal Fiscal, Estado Social Fiscal e Estado Democrático Fiscal, termos já explanados. Para mais sobre as características de cada momento apontado, ver: SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela Mão de Alice**. O Social e o Político na Pós-Modernidade. 10.ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 80-96.

³⁴ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. pp. 84-90.

o comando coercitivo para que parte da riqueza privada seja transferida para o Estado. Nesse momento, a norma é presumidamente justa em função da autoridade que a emite e vigora uma concepção individualista do sujeito. O poder de tributar corresponde a uma imposição de poder do Estado sobre o indivíduo, ainda que aja fundado na legalidade.

Na segunda justificativa, chamada de “normativista”, o poder de tributar se justifica pelo exercício de uma competência normativa, na qual a sua legitimidade é aferida pela observância dos procedimentos previamente estabelecidos. O debate jurídico se dá em função da compatibilidade estrutural-sintática das normas com o ordenamento jurídico e as relações tributárias se estabelecem entre sujeitos de direito (contribuinte e fisco). Essa visão de sistema tributário é vazia de qualquer valor ou conteúdo ético, adequada à revolução do pensamento jurídico ocorrida pela teoria pura de Kelsen.

No terceiro momento, onde vigora uma concepção “sistemática” do direito, o poder de tributar estaria justificado no sentido da concretização dos valores de liberdade e igualdade. Neste momento, a tributação é exercida como um instrumento para a realização da justiça, de modo que a imposição tributária (em abstrato), assim como todas as relações jurídico-tributárias (em concreto), devem ser guiadas pelo ideal da justiça fiscal, ou seja, pela compatibilidade material (ética) com os valores do sistema jurídico.

De acordo com o autor, “podemos, assim, definir a história da tributação como a história que leva o indivíduo da *servidão à cidadania*”.³⁵ Essa mudança pode ser constatada pelas alterações substanciais que os institutos de Direito Tributário vêm sofrendo em razão do modelo constitucional atualmente adotado.

No atual contexto constitucional, intrinsecamente fundado na proteção e promoção da dignidade humana, a tributação se legitima na necessidade de o Estado dispor de meios para executar todas as políticas sociais prometidas na constituição. Por seguir o modelo de Estado Fiscal, o Estado brasileiro tem como única fonte substancial de renda os recursos advindos do poder de tributar, assim, a atividade tributária deixa de ser meramente o meio de angariar recursos para financiar o aparelho estatal e passa a ser o mecanismo pelo qual é assegurada a proteção e a concretização dos direitos fundamentais. Essa mudança de perspectiva reflete a mudança por que passou a própria ordem constitucional, uma vez que era prevalecente no ordenamento jurídico

³⁵ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 89.

anterior a proteção patrimonial, **agora substituída pela proteção ao ser humano e à coletividade**.³⁶

É importante chamar atenção para o fato de que o poder de tributar, em si, carrega uma notável ambivalência, no sentido de que representa uma perda de fração do direito de liberdade, mas em favor do próprio direito de liberdade, pois ao mesmo tempo em que liberta o indivíduo de prestações pessoais junto ao Estado, o obriga pecuniariamente, mas desde que em medida que não prejudique a sua liberdade econômica. Diz-se comumente que a tributação é, portanto, o preço da liberdade individual e econômica,³⁷ preceito sem o qual a atividade tributária do Estado confundir-se-ia com o poder de destruir, ou o poder de expropriar, tal qual já ocorreu historicamente.

A contraditoriedade apontada demonstra que, também em sede de direito tributário, os direitos fundamentais manifestam aquele mesmo aspecto dúplice expressado por Alexy.³⁸ Por ser a liberdade um dos fins da tributação, o poder de tributar encontra sede na declaração dos direitos fundamentais e não só no espaço que há entre os direitos dos contribuintes postos no texto constitucional, tendo suas raízes fincadas na declaração do direito de propriedade e de liberdade de iniciativa (art. 5º, incisos XXII e XXIII, respectivamente). Tais artigos conferem tanto legitimidade quanto lastro à tributação.³⁹

Em outras palavras, o direito de propriedade é assegurado pela tributação, que tem como pressuposto a própria relativização deste. Assim, o Estado, ente responsável pela concretização da pauta de direitos sociais, garante o exercício dos direitos fundamentais mediante a contrapartida do pagamento de tributos, elemento indispensável à manutenção de todo o sistema.⁴⁰ Logo, ao longo da história, o papel da tributação evoluiu substancial e axiologicamente. Agora, figura como o *dever fundamental* necessário à existência e à manutenção do agrupamento social, substituindo o trabalho individual pela obrigação pecuniária. O dever de pagar tributos, da

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 169-171.

³⁷ 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, p. 460-504. p. 464.

³⁸ ALEXY, Robert. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 38.

³⁹ 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, p. 460-504. p. 468.

⁴⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 64.

atualidade, tem uma função muito próxima dos deveres sociais da antiguidade, guardadas as devidas especificidades.⁴¹

Como já é cediço, o exercício do poder de tributar, no momento constitucional atual, encontra justificativa nos direitos humanos e, conseqüentemente, acaba limitado por eles mesmos. Ou seja, por ter sido afastada a ideia de que o poder de tributar é exclusivamente uma emanção do poder do Estado, como ente à parte e superior à sociedade, é, também, afastada a ideia de que os limites ao poder de tributar seriam autorrestrições, como se fossem exceção concedida pelo próprio Estado, diante da competência que lhe seria inerente. A constituição não é mais vista como um documento proveniente do poder estatal, mas do exercício da soberania do povo. “Muda-se, assim, a fonte do nascimento do poder tributário que, de uma mera criação autoritária do Estado, passa para uma concessão dos cidadãos, baseada na constitucionalização do direito de propriedade e da livre iniciativa econômica”.⁴²

Não por outra razão, considerando a centralidade adquirida pela dignidade humana nos dias atuais, é necessário aceder a tributação a um patamar de fundamentalidade, única forma de garantir-lhe a imprescindível legitimidade junto ao corpo social e compatibilidade material junto ao texto constitucional. Para isso, é indispensável que se reconheça que ela tem origem na própria sociedade, pois é criada pelo constituinte originário, cujo poder emana do povo, e que se destina a uma finalidade com a qual esta mesma população se identifique, ou seja, destina-se à concretização dos direitos fundamentais.

Cumprir com as obrigações tributárias é, portanto, a parcela de *dever* essencial a todos os indivíduos para a concretização e manutenção da sociedade, sendo essa ação direcionada ao atingimento de bens comuns. Portanto, há de se concluir que a *teoria dos deveres fundamentais*, aplicada à tributação, é essencial para conferir dignidade à atividade tributária estatal, que é responsável pela sua legitimação frente ao corpo social, desde que ponderada sob os ditames da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Frise-se: **a teoria do dever fundamental de pagar tributos harmoniza o poder de tributar com a dignidade humana.**

⁴¹ De acordo com Schoueri, na antiguidade a os agrupamentos coletivos tinham como razão a solidariedade resultante da necessidade, para promover segurança frente aos riscos da vida selvagem. Assim, a liberdade estava na segurança. O que viabilizava a existência da coletividade, por sua vez, era a **divisão de tarefas** imprescindível para que os fins da socialização fossem alcançados. Contribuir por meio dos deveres individuais era o que identificava um sujeito como componente do grupo. “Opor-se aos deveres coletivos seria opor-se a si mesmo”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1. pp. 431-471, 464.

Não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (...), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação.⁴³

A tributação é o *meio* inescapável à consecução dos direitos fundamentais. Qualquer exação que destoe dessa razão, ou que perca em proporcionalidade, automaticamente subtrai da obrigação a sua sustentação jurídica e relega a exigência estatal a ser um fim em si mesma, sem justificação prática, ética, nem jurídica.⁴⁴

Em suma, pode-se dizer que a grande mudança ocorrida no exercício do poder de tributar é que agora ele se justifica também no princípio da solidariedade, traçado como objetivo fundamental no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, meio de atuação do “Estado redistribuidor”, guiado pelo valor da justiça, em contraposição ao aspecto meramente patrimonialista e fundado na mera manutenção do aparato estatal.⁴⁵

4 O INTERESSE SOCIAL E A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM FAVOR DO ESTADO

Assim como a segurança jurídica, o termo "excepcional interesse social" é um dos condicionantes para que se proceda com a modulação de efeitos, conforme o art. 27, da Lei n. 9.868/99. Aqui será analisado o conteúdo semântico de que se reveste esse termo quando o debate se instala no âmbito do direito tributário. É certo, contudo, que tal análise passa antes por questões de caráter mais amplo, relacionadas com as discussões acerca do que possam ser considerados, de forma genérica, os interesses sociais.

⁴² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 25.

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1. p. 465.

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. p. 177.

Tem sido dito que o modelo constitucional instalado nas democracias ocidentais desde a segunda metade do século XX têm por característica essencial a presença de um texto constitucional de relevância fundamental para a formação do conteúdo de todas as normas do sistema e que esse mesmo texto deve, necessariamente, conter declarações de direitos humanos, de modo a garantir à dignidade humana centralidade nesse sistema jurídico. Assim, o Estado se torna um instrumento de concretização dos direitos humanos fundamentais, devendo esse ser seu mister precípua, reduzindo desta maneira as margens possíveis ao absolutismo.

Assim, embora sem nenhuma brusca mudança estrutural (afinal, a presença de uma constituição não representou qualquer novidade ao direito), ocorreu uma impactante transformação no modo de se compreender o sistema jurídico; é dizer, o novo momento constitucional representa uma revolução jurídica de caráter semântico-pragmático, aumentando o teor ético das normas jurídicas e pondo em segundo plano certos fatores outrora predominantes, como questões formais.

Logo, o Estado, que existe e atua através do sistema jurídico que lhe dá suporte, se reveste de função meramente instrumental, sendo o meio pelo qual os indivíduos, reunidos em sociedade, realizam os interesses coletivos e garantem os direitos individuais. Conforme ambivalência já apontada, os direitos fundamentais são a razão e o limite de toda ação estatal.

Por esse fato, só há "interesse público", no sentido de interesse do ente estatal personalizado, se tal interesse for também e necessariamente um interesse social (da coletividade), de modo que nenhum ato administrativo, de governo, ou normativo, deva corresponder a um fim em si mesmo, sob pena de nulidade. Essa concepção, como é de se ver, supera a antiga dicotomia entre interesses públicos e privados e, mais ainda, aquela que diferencia interesse público primário e secundário.

Quanto a esta, o interesse público primário seria aquele representante dos fins sociais, da concretização dos direitos, que imponham ao Estado exercer as funções que dele se espera e confundem-se com os interesses da coletividade, amplamente considerada. Os interesses públicos secundários seriam os decorrentes da personificação estatal como um aparelho produtivo próprio, com intuits arrecadatários, ou que tenha como forma de ação o privilégio de certos resultados em detrimento dos interesses e dos direitos individuais. Representa uma visão individualista do Estado, como se comportasse um fim em si mesmo, com interesses internos, como o lucro.

Este interesse próprio do aparelho estatal pode entrar em choque com o interesse da coletividade, razão pela qual deve haver instrumentos para garantir que os órgãos de governo e da Administração Pública fiquem vinculados ao interesse público *primário*, a fim

de evitar que estes realizem de maneira *ilegítima* o seu próprio interesse ou até os interesses pessoais dos agentes públicos.⁴⁶

Por outro lado, os ditos interesses primários também não são de fácil identificação prática. Afirmar que interesses sociais são o mesmo que interesse público pode acabar por ser algo inútil, pelo fato de que ambas são expressões extremamente vagas. É de grande dificuldade precisar quais são efetivamente os interesses sociais, principalmente porque o interesse da coletividade não se limita à soma dos interesses individuais.

"Sem dúvida, o conjunto de uma sociedade transcende a soma dos indivíduos que a integram; [...] Entretanto, as modernas democracias se caracterizam pelo pluralismo e pela forte fragmentação e contraposição dos diferentes interesses individuais e grupais",⁴⁷ logo, é tarefa difícil identificar um interesse social específico, porquanto são vários e por vezes contraditórios. "[...] não existe 'o', antes 'os' interesses públicos, no sentido de uma 'pluralidade de interesses públicos parciais com conflitos entre si'".⁴⁸

Tal fato não impede, todavia, que se encontre um padrão identificador do estado de coisas que se quer resguardar com a utilização dessa expressão. O interesse público, aqui tomado como interesse social, a ter seu conteúdo semântico desenvolvido na decisão judicial que opta pela modulação de efeitos de uma decisão em controle de constitucionalidade, deve estar relacionado com os próprios objetivos que justificam a existência dos entes públicos, ainda que não se possa discernir como concretamente cada setor da sociedade ideologicamente compreende tais funções. "[...] incumbe ao Estado contemporâneo a tarefa essencial de conduzir as forças particulares contrapostas em direção ao bem comum"⁴⁹.

No âmbito das finanças públicas essa ideia fica mais fácil de ser visualizada. A assunção do dever de pagar tributos como um dever fundamental ao ordenamento jurídico, para muito além de uma simples obrigação jurídica entre Fisco e contribuinte, demonstra como, em nome do interesse social, a ação de todos os cidadãos conflui para uma finalidade única: a proteção da dignidade humana e a concretização dos direitos fundamentais. Aqui, não é o que há de diferente

⁴⁶ 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, p. 149.

⁴⁷ 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, p. 131.

⁴⁸ 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, pp. 129-130.

⁴⁹ 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, pp. 126.

entre esses conceitos que importa, ao contrário, é o que, apesar de todo pluralismo existente, há de comum, capaz de impulsionar os mais diversos grupos a terem interesse na manutenção de um sistema que alberga demandas heterogêneas. Afinal, esta é a tônica do Estado de Direito.

Cabe reiterar que só com o reconhecimento da fundamentalidade desse dever é possível extrair legitimidade social e axiológica da tributação, dando-lhe direta correlação aos direitos fundamentais, os quais demandam custos. A conservação do Estado de Direito exige necessariamente que os grupos de interesses diversos atuem conjuntamente para a concretização dos direitos fundamentais, ainda que esses possam ser efetivados em privilégio a certos interesses individuais, por meio de favorecimentos grupais, explícitos ou não.

O ponto é que em questões como essas, as divergências sociais, que, até onde se sabe, são inevitáveis numa sociedade complexa, estão num nível horizontal, no nível da própria sociedade, perdendo o sentido os antigos confrontos diretos em face do Estado. Destituído de interesses próprios, ele está instrumentalizado e os conflitos mudam de campo.

[...] o interesse de um contribuinte passa a ser distinto do interesse do outro, cabendo ao Estado arrecadar de todos eles, na forma definida na lei, que se pressupõe uma representação de consenso entre os mais variados segmentos sociais e econômicos.

Logo, não há mais como crer no mito de que exista um *direito do contribuinte* em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do direito tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade. Na verdade, a lei fiscal representa uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes, representará ao direito de outros contribuintes. Assim, dada a ambivalência fiscal, e dissonância entre os interesses dos vários grupos de pessoas, mais adequado passa a ser falarmos em *direitos dos contribuintes*.

Por essa razão, a segurança jurídica do contribuinte ganha uma dimensão plural, baseada na aferição da adequação dos critérios legislativos à justiça fiscal e à repartição dos riscos e custos sociais.⁵⁰

Portanto, é possível afirmar que o "excepcional interesse social", apontado no comando do art. 27, da Lei n. 9.868/99, pode se referir à preservação do ente público que converge em si todos os heterogêneos interesses sociais, ou seja, o Estado. Trata, portanto, de interesse estatal, mas necessariamente aquele que tenha por fundo a concretização ou preservação de direitos fundamentais e de interesses da coletividade.

Contudo, apesar de evidente, é pertinente fazer aqui a ponderação de que essa conclusão não implica dizer que toda decisão em favor do Fisco será acertada. Há que se fazer a óbvia ponderação que evite a utilização desse raciocínio como meio para a má prática judicial. Ela é quem

⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 62.

ocasiona o temor da doutrina de que a decisão judicial se revista de argumentos de caráter político, com tom trágico e sem lastro fático, constituindo os rechaçados argumentos *ad terrorem*.

Não se pode perder de vista que na prática brasileira a má prestação dos serviços públicos básicos, responsável pela efetivação dos direitos fundamentais sociais, mais notadamente a segurança pública, a saúde, a educação e o transporte público, tem gerado forte inconformismo por parte da população ao não ver resultados positivos em favor da coletividade, apesar do cumprimento do seu inafastável dever de contribuir.

Nesse sentido, Klaus Tipke⁵¹ sugere que o comprometimento dos contribuintes junto às finanças estatais está condicionado à moralidade pela qual o Estado pauta suas ações, mais especificamente quanto à transparência na arrecadação e responsabilidade na consecução dos gastos públicos.

Em opinião muito próxima, Schoueri afirma que a tributação só obtém legitimidade social quando proporcional aos benefícios promovidos pelo Estado.

O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a construção da liberdade. Daí a reivindicação da sociedade, de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que o Estado já não mais se revela apto a promover.

O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja necessário e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos.⁵²

Assim, o peso da tributação no Brasil, somada à constantemente acusada ineficiência dos serviços públicos, é causa para que aflore na doutrina nacional o sentimento de prevalência dos interesses individuais sobre os coletivos. Todavia, é preciso estar atento que um discurso neste sentido pode conduzir a um retrocesso no que concerne à promoção da liberdade. Ainda segundo Schoueri, "[...] as feições do Estado do Século XXI levam a resultado semelhante, já que não assegura a liberdade para a realização de fins pessoais, egoístas e sim para a concretização dos

⁵¹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 21.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1. p. 465.

objetivos coletivos" e continua: "A liberdade, pois, já não é para o indivíduo ou para o Estado. Os fins do Estado se concretizam pela realização do indivíduo".⁵³

Com essa observação o que se quer é chamar a atenção para o fato de que a pouca representatividade de que gozam as instituições públicas no Brasil, assim como os seus governantes, não deve ser um fator determinante para que seja deturpada, nem para que se alterem as justificativas teóricas acerca da relação entre Estado e indivíduo. Não se pode romper a continuidade da interação histórica entre esses dois elementos, sob pena da estagnação e do atraso.

Para o atual contexto, o que não se pode é incidir no nocivo costume de tratar a decisão de questões tão importantes e com tanta repercussão na esfera individual dos cidadãos por meio de discursos vagos e sem dar qualquer concretude àquilo que, no caso concreto, vem a representar o mencionado interesse público ou social. A crítica feita por Raquel Machado parece das mais pertinentes:

A propósito, não se pode deixar de observar que, considerando a realidade social brasileira, a invocação generalizada do interesse público como fundamento para relativizar direitos fundamentais, em muitas discussões de Direito Tributário, transporta para o mundo jurídico um artificialismo constrangedor.

De fato, num país de políticos corruptos, em que a receita pública escancaradamente não é revertida para a prestação de serviços públicos de qualidade, é até **uma afronta à razoabilidade dos cidadãos** – principalmente no âmbito de demandas individuais – afirmar que o Fisco merece tratamento privilegiado, como meio de garantir que, com o valor discutido, realize o interesse público ou os fins do Estado social.⁵⁴

O grande ponto é que, o Poder Judiciário, que legitima suas ações por meio do discurso,⁵⁵ ou seja, da argumentação jurídica utilizada para fundamentar suas decisões, tem plenas condições de agir no sentido aqui proposto, evitando a vagueza no discurso, ocasionadora que é de uma má técnica judiciária, conforme exposto pela autora.

Apesar da constante inconformidade com a forma pela qual as políticas públicas brasileiras vêm sendo levadas a cabo, não se deve adotar uma postura teórica no sentido da absoluta prevalência dos direitos individuais frente aos coletivos, principalmente no âmbito do atual Estado Social e Democrático de Direito. Não deve existir antagonismo entre contribuinte e sociedade. A

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1. p. 464, 466.

⁵⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 68.

⁵⁵ ALEXY, Robert. 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, pp. 301-303.

aceitação de uma equivalência entre Estado e contribuinte é fator suficiente para a relativização dos direitos individuais, mormente o fato de que estes também dependem em sua maioria de uma atuação estatal para sua promoção, com os respectivos custos. Vide, a propósito, a relação entre liberdade e segurança pública.⁵⁶ Acrescente-se ainda que:

Há quem afirme que são irrelevantes para a relação tributária o destino e o limite dos gastos públicos, mas esse raciocínio não se aplica quando se trata da relativização de direitos fundamentais considerados em sua dimensão individual, notadamente porque o pretexto utilizado para a relativizá-los é exatamente a necessidade de realizar os direitos fundamentais considerados em sua segunda dimensão.⁵⁷

Assim sendo, acredita-se que só é verdadeiramente legítimo o interesse estatal se tal interesse estiver relacionado com a concretização de direitos fundamentais, onde se incluem os direitos fundamentais sociais. Nesse ponto, é de se ver que a operacionalidade do próprio sistema, porquanto é meio pelo qual os direitos são assegurados, acaba, em casos limites, por se tornar um próprio interesse relacionado com os direitos fundamentais, capaz de justificar uma modulação de efeitos. É de se ver, entretanto, que tais direitos são aqueles concernentes à coletividade, à sociedade, daí porque interesses sociais.

Aos argumentos até aqui expostos, deve-se relembrar que a dicção do art. 27 dispõe o seguinte: "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 [...]". Veja-se a condicionante para a modulação de efeitos é a existência de razões de segurança jurídica **ou** excepcional interesse social. Utilizou-se a conjunção alternativa **ou**, denotando a existência de duas opções diversas a condicionar individualmente a realização do ato de modulação temporal dos efeitos. Como se sabe, a conjunção **ou** está relacionada com alternatividade, contrastando ambas as possibilidades e, portanto, dando dois caminhos argumentativos possíveis ao órgão julgador.

Desta forma, por a "segurança jurídica", enquanto princípio jurídico, representar numa postura mais imediata os interesses individuais dos contribuintes, principalmente em face do Estado; o "excepcional interesse social" deve se revestir do conteúdo que favorece, a primeiro momento, o interesse coletivo, que pode se desdobrar num dito "interesse estatal", desde que na medida necessária e suficiente a resguardar os direitos fundamentais, o que deve ser cabal e exaustivamente comprovado e exposto discursivamente na decisão.

⁵⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 63.

⁵⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 64.

Ora, se o Estado é apenas meio para o atingimento de direitos, a manutenção de uma exação inconstitucional, ou qualquer outra hipótese relativa a tributos, só será válida e legítima se necessária à manutenção dos fins pragmáticos e éticos que justificam a própria existência do aparato estatal que levanta tal direito. Do contrário, estar-se-á retornando a um modelo de Estado vazio de conteúdo valorativo, legitimado no próprio ente institucional que lhe dá existência, com substrato social respaldado apenas na força e na autoridade, o que não mais se sustenta.

O ponto dessa defesa é que, provavelmente pelas mesmas razões que Nabais⁵⁸ aponta para a resistência da literatura jurídica à aceitação da tese dos *deveres* fundamentais, privilegiando quase que exclusivamente a teorização sobre os *direitos*, a doutrina tributária brasileira também tem forte resistência em conceber que a modulação de efeitos possa se dar em favor do Estado, como se, em toda e qualquer hipótese, tal decisão implique em violação aos direitos fundamentais, o que, conforme aqui argumentado, não procede.

Como se está em debate a atividade que financia a existência do ente estatal, uma decisão de inconstitucionalidade que lhe gere dano extremamente gravoso, irreversível, capaz de comprometer-lhe as próprias funções, gerará efeitos sociais mais danosos do que a manutenção, mitigada, da inconstitucionalidade que se declarou.⁵⁹

Ocorre que, apesar da possibilidade que aqui se defende, os próprios Tribunais do país, inclusive e principalmente o Supremo Tribunal Federal, ao se depararem com tais situações e de adotarem posição em favor da manutenção da arrecadação, furtam-se de pronunciar qualquer fundamentação jurídica que argumente racionalmente essa possibilidade. As poucas decisões exaradas em tais situações incorrem em argumentos lacônicos, ou na ausência deles. Além disso, suprimem parte importante da fundamentação que é a contextualização do problema, ainda que inescapavelmente envolva aspectos econômicos.

Em razão do âmbito sobre o qual incide, a norma de modulação impõe que o julgador empreenda uma análise fática da demanda, não havendo razões para que o aplicador do direito deixe de trazer aos fundamentos jurídicos as verdadeiras razões fáticas que lhe move. Com a postura que vem sendo adotada, em função do déficit de fundamentação que se tem observado,

⁵⁸ 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>.

⁵⁹ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária.** Reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012, p. 210.

qualquer que seja a decisão tomada, não deve ela gozar de legitimidade frente ao corpo social, nem deve obter respaldo da comunidade jurídica.

A ausência de razões claras a justificar uma decisão judicial ofende o Estado Democrático de Direito tira-lhe a transparência e a possibilidade de controle do ato, ainda que em última ou única instância, quando a aprovação do posicionamento adotado é feito somente pela sociedade, de forma indireta.

Nos RE nº 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943, julgados conjuntamente, o STF decidiu pela declaração de inconstitucionalidade dos arts. 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), a despeito de o Tribunal manter posicionamento já consolidado, no sentido de que regras de prescrição e decadência tributária devem ser reguladas por Lei Complementar, o Pleno, sem inovar no ordenamento jurídico, decidiu pela modulação atribuindo efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade. Em seus votos os ministros não cuidaram de trazer quaisquer fundamentos que justificassem a medida, apenas concordando pela sua aplicação. Os argumentos se deram pela simples afirmação de ocorrência de repercussão e insegurança jurídica como desdobramento da declaração. Assim, aceitaram a modulação, a pedido do Fisco que, na tribuna, havia declarado que a União Federal ficaria obrigada a devolver cerca de R\$ 96 bilhões de reais, por meio de repetição de indébito, o que causaria grave impacto no sistema da Previdência Social.⁶⁰

Nesse caso, ocorreu que, embora acatando tese de conteúdo econômico e consequencialista, o STF não levou essas razões ao seu acórdão. Assim, não há clareza na motivação do ato, o que dificulta a investigação sobre a procedência da tese, porquanto se operará por elucubrações de terceiros após o desfecho da lide. Portanto, entende-se que o mais adequado ao caso deveria ser abrir o procedimento à fundamentação levantada pela União, discutindo-se diretamente as possibilidades e viabilidades da medida, a fim de que a decisão tomada fosse mais clara e transparente quanto às razões que lhe justificam e aos fins a que é dirigida.

Acredita-se que a modulação de efeitos em favor do Estado, individualmente considerada, não configura, por si só, qualquer afronta aos direitos fundamentais dos contribuintes. Ao contrário, tal conclusão só é possível de se chegar se contrastada com uma detida e necessária análise contextual e consequencialista, a legitimar, mediante argumentação racional, a decisão

⁶⁰ 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. pp. 415-421.

tomada, dando transparência às manifestações judiciais e preservando a confiabilidade e calculabilidade do sistema jurídico.

Logo, a costumeira crítica doutrinária acerca da impossibilidade de modulação em favor dos interesses estatais não procede. Eles podem claramente representar interesses sociais os mais relevantes, necessitando da salvaguarda judicial para que inconstitucionalidades futuras não ocorram. Da mesma forma, são criticáveis as manifestações judiciais que impliquem em violação aos interesses dos contribuintes, mas que não se utilizem de toda a argumentação necessária para demonstrar a necessidade da medida e a sua compatibilidade com os interesses sociais.

O panorama, portanto, é de má comunicação entre doutrina e jurisprudência, motivo pelo qual se propõe aqui, consoante os entendimentos expostos, uma reflexão acerca dos fundamentos que justificam o Estado de Direito, a tributação e os próprios direitos fundamentais, para que se repensem os posicionamentos judiciais e se possa, diretamente, trazer à motivação os verdadeiros elementos que compõem a atividade decisória, possibilitando uma maior participação da sociedade na discussão e maturação da matéria, dando transparência e possibilidade de controle ao julgado, o que desponta na maior confiabilidade do sistema e observância à segurança jurídica.

5 CONCLUSÃO

As discussões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais, quando abordadas na seara do 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", dotados de alta carga axiológica, acendem o conflito entre interesses do Estado em contraposição a direitos dos contribuintes – que têm *status* de direitos fundamentais.

A doutrina nacional tem sustentado que a modulação de efeitos, quando da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, só pode ser manejada quando se der em favor dos contribuintes, tanto pela condição de direito fundamental 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 fique limitada à análise das

relações jurídicas 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.

É de se ver, nessa esteira, que também no direito tributário os direitos fundamentais são dotados de ambivalência. Representam uma perda de fração do direito de liberdade, **mas em favor do próprio direito de liberdade**, pois ao mesmo tempo em que libertam o indivíduo de prestações pessoais junto ao Estado, o obrigam pecuniariamente, mas desde que na medida em que não prejudique a sua liberdade econômica.

Logo, conforme bem visto, em sede de direito tributário o conteúdo do termo segurança jurídica se situa justamente no resguardo da forma como é possível ao Estado atuar nesse sensível limite de intervenção nos direitos fundamentais. Como se sabe, a tributação incide de forma mais imediata sobre os direitos de liberdade e propriedade, daí porque, em boa parte, as garantias dos contribuintes se dão em oposição ao Estado, mas não para simplesmente tolher as suas possíveis ações, mas para torná-las previsíveis.

Quanto ao conteúdo do termo “excepcional interesse social”, prescrito como a segunda condicionante para a autorização da modulação de efeitos em matéria tributária, aparece como a melhor interpretação aquela que possibilita que tal conceito seja preenchido mediante a satisfação de interesses sociais e coletivos que, em casos de alta excepcionalidade, podem ser representados inclusive pelo interesse na manutenção do aparato estatal.

Com isso, é imprescindível discernir que, de acordo com a linha teórica aqui adotada, concebe-se que no atual modelo constitucional não goza de legitimidade social o interesse estatal que não esteja direcionado ao cumprimento de direitos fundamentais, de forma que não são reconhecíveis interesses próprios e exclusivos do ente estatal, sem que representem interesse da coletividade.

Afirma-se aqui que o "excepcional interesse social", apontado no comando do art. 27, da Lei n. 9.868/99, refere-se à preservação do ente público que converge em si todos os heterogêneos interesses sociais, ou seja, o Estado. Trata, portanto, de interesse estatal, mas necessariamente aquele que tenha por fundo a concretização ou preservação de direitos fundamentais ou de interesses da coletividade.

Veja-se que a condicionante para a modulação de efeitos é a existência de razões de segurança jurídica **ou** excepcional interesse social. Sendo assim, por a segurança jurídica claramente representar instituto em benefício dos contribuintes, o excepcional interesse social, por ter sido posto em contraste com o termo anterior, deve corresponder não mais ao interesse do indivíduo, mas da coletividade, onde se inclui, em casos excepcionais, a proteção aos entes públicos, quando sua proteção se mostre, também, medida essencial ou diretamente relacionada à preservação dos direitos fundamentais.

A crítica que se faz, entretanto, é que, a despeito de forte entendimento doutrinário em contrário, a jurisprudência nacional tem, repetidas vezes, reconhecido e posto em prática a possibilidade de modulação de efeitos em favor do Estado. A questão que levanta maior indignação é que tais decisões são tomadas sem qualquer argumentação detalhada acerca das razões fáticas que motivam tal deliberação. As decisões judiciais, nesse ponto, trazem argumentos abstratos, omitindo a motivação fática para a tomada de decisão, o que gera grande dificuldade no controle (ainda que o controle popular, ou mesmo o controle legislativo) dos atos judiciais. Com isso, reduz-se a transparência dos julgados e gera-se perda de confiabilidade no ordenamento jurídico como um todo.

Todavia, a má utilização dada pelos tribunais ao mecanismo da modulação de efeitos não lhe compromete a validade, assim como não deve desaguar no entendimento de que toda e qualquer modulação em favor do Estado seja ilegítima. Não se pode confundir a má técnica do julgador com a ineficiência do sistema, ou com a concepção de que ele é inválido, em razão de uma operacionalização indevida.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. 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.
- _____. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.
- 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.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZA, Roque Antonio; FERRAZ JR., Tércio Sampaio; NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito Ex Nunc e as Decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 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.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- IVO, Gabriel. 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.
- KRELL, Andreas J. **Discrecionabilidade administrativa e conceitos legais indeterminados**. Limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.
- 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>.
- PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**. Reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1.

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

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