

Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária: Mitos, Consequências e Arranjos Institucionais Ideais

Prospective Ruling in Taxation Cases: Myths, Consequences and Ideal Institutional Arrangements

JORGE OCTÁVIO LAVOCAT GALVÃO

Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), Procurador do Distrito Federal, Advogado, Mestre em Direito pela New York University (NYU), Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Foi Visiting Researcher em Yale (2012).

Submissão: 09.10.2018

Aceite: 12.11.2018

RESUMO: O presente artigo tem como enfoque a análise das consequências da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária. A partir de um estudo minucioso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, será sustentado que, a despeito das críticas dos especialistas, a adoção da declaração de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos ilimitados como regra produz benefícios sociais relevantes que superam as consequências negativas relatadas pelos tributaristas. Conclui-se que a Corte Constitucional brasileira deveria adotar a modulação dos efeitos como prática com a finalidade de diminuir os custos sociais de suas decisões e fomentar o desenvolvimento do País.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de constitucionalidade; modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade; leis tributárias; consequencialismo.

ABSTRACT: The article aims to analyze the consequences of the adoption prospective rulings in taxation cases. Through a careful analyze of the cases adjudicated by the Brazilian Supreme Court, it will be argued that adopting prospective rulings as a rule in taxation cases produces relevant social benefits that overcome the negative consequences pointed by critics. It concludes that the Brazilian Supreme Court would benefit by the adoption of prospective rulings in order to diminish the social costs of its decisions and to foment economic development of the country.

KEYWORDS: Judicial review; prospective ruling; consequentialism; taxation.

SUMÁRIO: Introdução; I – Arranjos institucionais justos em uma sociedade bem ordenada; II – Análise da jurisprudência do STF acerca da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária; III – Considerações preliminares acerca dos votos dos ministros do STF; IV – Análise das razões de decidir dos ministros do STF; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

Disseminou-se no ambiente acadêmico brasileiro a ideia de que a modulação de efeitos para beneficiar o Estado seria medida contrária aos direitos dos cidadãos. Ana Paula Ávila, por exemplo, defende que “a manutenção dos efeitos de uma norma declarada inconstitucional somente será autorizada quando esses efeitos se produzirem em benefício do indivíduo”, concluindo que o prejuízo “de qualquer direito que a própria Constituição designe como fundamental jamais encontrará abrigo legítimo no art. 27 da Lei nº 9.868/1999”¹. Em sentido semelhante, o constitucionalista Saul Tourinho Leal publicou matéria no jornal Valor Econômico, intitulada de “O Supremo e o direito dos contribuintes”, no qual criticava a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis em matéria tributária por parte do Pretório Excelso, alegando que tal prática feriria os direitos individuais dos contribuintes, sem, contudo, especificar quais direitos seriam violados. O autor dá a entender, ao final de seu texto, que a sua conclusão seria baseada no fato de que a Fazenda Pública, confiante na modulação dos efeitos da decisão, teria incentivos para editar um número cada vez maior de leis inconstitucionais².

Resumidamente, ambos os autores entendem ser uma questão de justiça que os Tribunais, notadamente o Supremo Tribunal Federal, ao declararem a inconstitucionalidade de um tributo, apliquem a regra geral construída pelo *Chief Justice Marshall*, no célebre caso *Madison v. Marbury*³, de que a norma jurídica contrária à Constituição é nula *ab initio*, produzindo efeitos *ex tunc*. No entanto, não há nada de científico na posição inicial adotada pela Suprema Corte americana⁴, nem existe qualquer dispositivo nas Constituições brasileira e americana que leve a tal conclusão. Assim, a aplicação do dogma da nulidade *ex tunc* da norma inconstitucional tem sido temperada, tanto nos Estados Unidos⁵ quanto no Brasil⁶, em virtude dos efeitos nefastos que podem advir de sua aplicação inconsequente.

1 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 nº 9.868/1999. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 70-71.

2 LEAL, Saul T. O Supremo e o direito dos contribuintes. *Valor Econômico*, São Paulo, 30 mar. 2010.

3 *Marbury v. Madison*, 5 U.S. 137 (1803).

4 Hans Kelsen, talvez o filósofo do direito que tenha formulado a mais famosa concepção científica do direito, entendia, por exemplo, que a declaração de inconstitucionalidade de leis, por uma questão de lógica, somente produziria efeitos *ex nunc*, ao contrário da tese elaborada por John Marshall. Nesse sentido, nos ensina o mestre de Viena: “A ordem jurídica não pode fixar as condições sob as quais algo que se apresente com a pretensão de ser uma norma jurídica tenha de ser considerada *a priori* como nula e não como uma norma que deve ser anulada através dum processo fixado pela mesma norma jurídica” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 294).

5 *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 681 (1965).

6 O Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do MS 22.357, assentou o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade das leis, ainda que com efeitos *ex tunc*, deve respeitar a segurança jurídica, de maneira que os atos jurídicos produzidos com base em lei declarada posteriormente como inconstitucional não

O legislador pátrio, ciente das dificuldades que surgiam na prática cotidiana da Corte Constitucional, editou o art. 27 da Lei nº 9.868/1999, dispondo que, em sede de controle concentrado, 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. Além dos processos de índole objetiva, a modulação dos efeitos foi estendida pelo Supremo Tribunal Federal para a declaração de inconstitucionalidade de leis em sede de controle difuso de constitucionalidade, consolidando o entendimento de que, em qualquer caso, a depender das consequências da declaração de inconstitucionalidade, o Tribunal pode restringir os efeitos de sua decisão⁷.

A maioria dos doutrinadores pátrios⁸, assim como Ana Paula Ávila e Saul Tourinho Leal, aponta que em matéria tributária a modulação dos efeitos da inconstitucionalidade de tributos por parte da Suprema Corte acarretaria sempre a adoção de um posicionamento fazendário. O que se pretende demonstrar no presente artigo é que, a despeito das críticas de grande parcela dos doutrinadores pátrios, a fixação de efeitos *ex nunc* nesses casos pode, se bem ajustado, beneficiar a sociedade como um todo, e não apenas a Fazenda Pública. Fundamentar-se-á esse ponto de vista a partir da análise dos impactos produzidos e os consequentes incentivos que são gerados para os mais diversos atores sociais por tais decisões. Assim, em primeiro lugar será demonstrado que com a declaração com efeitos apenas prospectivos da inconstitucionalidade de tributos diminui-se o número de ações tributárias individuais em que se alegam teses temerárias – que visam ao lucro fácil –, restringindo os efeitos danosos do *rent seeking*. Como consequência, estimula-se o ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade em detrimento das ações individuais em matéria tributária, o que traz maior legitimidade à decisão do Tribunal, pois os autores de tais ações são representantes de classe que supostamente filtram as teses realmente relevantes entre as temerárias.

Em segundo lugar, a restituição de tributos pagos indevidamente em virtude da declaração de inconstitucionalidade gera uma desigualdade concorrencial, na medida em que uma demanda individual dura normalmente mais de

devem ser invalidados se já preclusos pela coisa julgada ou se já alcançados pela decadência administrativa, temperando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis. Cf. STF, Mandado de Segurança nº 22.357, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 27.05.2004.

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 197.917, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07.05.2004.

8 Apenas a título ilustrativo, confira PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

cinco anos, o que inviabiliza a repetição do indébito por parte de outras empresas que não ajuizaram uma ação semelhante, causando desigualdade no mercado. Por fim, será enfatizado que os tributos possuem um caráter redistributivo, sendo o principal instrumento legal à disposição do Estado para promover justiça social, enquanto que as ações de repetição de indébito são meramente comutativas, de maneira que o primeiro aspecto deve ser sempre sobrepesado com relação ao segundo. Concluir-se-á, pois, que a restrição prospectiva dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de tributos diminui os custos sociais da decisão e, conseqüentemente, pode promover o desenvolvimento socioeconômico do País.

I – ARRANJOS INSTITUCIONAIS JUSTOS EM UMA SOCIEDADE BEM ORDENADA

Se a questão referente à modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de tributos é uma questão de justiça – pois se reflete nos direitos fundamentais dos contribuintes –, então a questão a ser formulada no que concerne ao tema é, na esteira de John Rawls, como as instituições⁹ devem ser arranjadas em uma sociedade bem ordenada – ou seja, em uma sociedade efetivamente regulada por uma concepção pública de justiça. Assim, voltando-se especificamente ao problema da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos tributos, revela-se necessário debater quais os princípios que devem orientar a estrutura básica da sociedade com relação à distribuição de direitos e deveres e aos seus arranjos institucionais, para gerar o resultado mais benéfico possível para a sociedade como um todo¹⁰.

Trata-se, portanto, de uma questão de comparação dos *tradeoffs* produzidos pelos diversos arranjos institucionais disponíveis, para, então, se decidir qual deles produz o melhor resultado social. Para tanto, será utilizado o ferramental da análise econômica do direito¹¹ com o intuito de identificar os

9 O termo “instituição” empregado aqui deve ser entendido no mesmo sentido proposto por Rachel Sztajn, como o sistema normativo social, “o que inclui tanto o direito emanado do Estado quanto normas sociais, usos e costumes, práticas decorrentes das inter-relações humanas”. No entanto, as modificações institucionais propostas no presente trabalho implicam modificações na instituição social específica do direito, ou seja, modificações no sistema de prêmios e punições, instituído por meio de normas jurídicas (que podem ser emanadas tanto do Legislativo quanto do Executivo e Judiciário), que visa a dar estabilidade às relações sociais (SZTAJN, Rachel; AGUIRRE, Basília. Mudanças institucionais. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (Org.). *Direito & economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 234).

10 John Rawls especifica a questão sobre o desenho institucional que melhor atenda aos critérios de justiça nos seguintes termos: “A função dos princípios de justiça (como parte de uma concepção política de justiça) é definir os termos equitativos de cooperação social (Teoria, §1). Esses princípios especificam os direitos e deveres básicos que devem ser garantidos pelas principais instituições políticas e sociais, regulam a divisão dos benefícios provenientes da cooperação social e distribuem encargos necessários para mantê-la” (RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 10).

11 Nesse sentido, Bruno Salama explica que o projeto acadêmico da análise econômica do direito (ou Direito e Economia) “deve ser essencialmente o de (a) aprofundar a discussão sobre as opções institucionais disponíveis, trazendo os efeitos de cada opção para o centro do debate, (b) apontar os incentivos postos pelas instituições

incentivos que são gerados pelas disposições institucionais existentes e quais são os interesses dos mais variados atores sociais em jogo, para, então, indicar por qual atuação interpretativa o Poder Judiciário deveria optar para fomentar a cooperação social e diminuir os custos sociais de suas decisões.

Assim, nos tópicos subsequentes serão comparados os incentivos gerados pela declaração de inconstitucionalidade dos tributos de efeitos *ex tunc* com a de efeitos *ex nunc*, para, então, comparar as consequências advindas de cada um dos arranjos institucionais existentes e concluir pela preferência da adoção de um ou de outro.

II – ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF ACERCA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para iniciar a análise, far-se-á um pequeno histórico acerca da celeuma em torno da modulação dos efeitos da inconstitucionalidade de leis tributárias no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

É de notar-se que, até o ano de 2008, a Corte estava relutante em aceitar a restrição dos efeitos de suas decisões em matéria tributária. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657, por exemplo, em que se decidiu pelo não reconhecimento do direito de o contribuinte do IPI creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não tributação, o Ministro Ricardo Lewandowski suscitou uma questão de ordem no sentido de examinar a possibilidade de modular os efeitos da decisão, dando-lhe efeito prospectivo, em virtude da brusca alteração de orientação jurisprudencial. O Plenário da Corte Constitucional, acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, rejeitou a questão de ordem sob o argumento de que não haveria no caso uma declaração de inconstitucionalidade de ato normativo, apenas modificação no entendimento interpretativo do conteúdo de uma cláusula constitucional, sem, contudo, anular qualquer lei. Assim, decidiu-se que não seria possível aplicar o art. 27 da Lei nº 9.868/1999 ao caso, nem mesmo por analogia, adotando-se uma jurisprudência nitidamente defensiva com relação ao tema¹².

Foi somente com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 560.626, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes – em que se declarou a inconstitucionalidade

jurídico-políticas existentes, de modo a identificar interesses dos diversos grupos, inclusive daqueles sub-representados no processo político representativo, (c) repensar o papel do Poder Judiciário, de modo que este se encaixe nos sistemas modernos de formulação de políticas públicas, mas tendo em conta que o país já possui uma tradição jurídica, e (d) enriquecer a gramática jurídica, oferecendo novo ferramental conceitual que ajude os estudiosos, os profissionais, e os pesquisadores em Direito a enfrentar dilemas normativos e interpretativos" (SALAMA, Bruno. O que é "direito e economia"? In: TIMM, Luciano. *Direito & economia*. Porto Alegre: Editora dos Advogados, 2005. p. 61).

12 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 353.6574, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 31.01.2008.

dade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecia prazo prescricional e decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir e cobrar seus créditos em face do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988 –, que o Supremo Tribunal Federal decidiu pela modulação dos efeitos da decisão em tema tributário pela primeira vez. No caso, o Pretório Excelso atribuiu eficácia *ex nunc* em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.06.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa, sob a alegação de que haveria incerteza e insegurança jurídica caso todos os prejudicados pudessem ingressar com ação de repetição do indébito. Em outras palavras, o Ministro Gilmar Mendes votou no sentido de que o Fisco estaria impedido, a partir do julgamento do Supremo, de exigir as contribuições da Previdência Social fora do prazo de 5 (cinco) anos do CTN. No entanto, os valores já recolhidos sob a regência do diploma declarado inconstitucional não seriam devolvidos aos contribuintes, salvo os que haviam ingressado com pedido de repetição do indébito antes do julgamento¹³.

Esse caso gerou uma série de críticas por parte dos doutrinadores¹⁴, principalmente por ter criado duas categorias distintas de contribuintes: uma que teria direito à repetição do indébito tributário, constituída pelos contribuintes que haviam ingressado com ações judiciais antes do julgamento do *leading case*; e outra de indivíduos postos à margem da lei, sem direito à restituição do valor pago a maior. A referida decisão de fato não foi feliz ao ignorar as reais consequências da modulação dos efeitos da decisão, principalmente ao violar o princípio da igualdade e ao adotar um viés nitidamente fazendário, conforme será demonstrado adiante. O importante a ser ressaltado neste momento é que a repercussão negativa do caso fez com que a Corte rejeitasse os pedidos subsequentes de modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. Isso se revelou evidente quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852, em que se julgou procedente o recurso do particular para desobrigá-lo de recolher a contribuição sindical sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção devido por empregadores rurais (Funrural), declarando a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, sob o argumento de que a incidência de tal contribuição constituiria nova fonte de custeio criada sem observância ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal. A modulação dos efeitos da decisão requerida pela Fazenda Nacional foi rejeitada por maioria de votos, vencida a Ministra Ellen Gracie¹⁵.

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 27.02.2009.

14 Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008.

15 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 363.852, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 23.04.2010.

Nesse caso, entretanto, houve um rico debate entre os Ministros sobre as consequências da adoção de efeitos prospectivos da decisão – ao contrário do que ocorreu no Recurso Extraordinário nº 560.626 –, cujos principais argumentos serão destacados a seguir.

O Ministro Marco Aurélio, Relator do caso, utilizou-se de dois argumentos para negar o pedido da União Federal: (i)¹⁶ o primeiro, similar ao argumento de Saul Leal, foi o de que a declaração de inconstitucionalidade por parte da Corte Suprema teria uma função pedagógica de desestimular a elaboração de estatutos viciados pelo legislador, o que, conseqüentemente, estaria em desacordo com a ideia de modulação temporal da decisão; (ii) o segundo, chamado por ele de argumento da “inversão de valores”, seria o de que o vencedor da demanda – que viu seu pedido de declaração de inconstitucionalidade acatado pelo Judiciário – não receberia os bônus de sua vitória, visto que não poderia reaver aquilo que foi pago indevidamente, havendo, portanto, uma inversão de lógica entre vencidos e vencedores. Na mesma linha de raciocínio, o Ministro Gilmar Mendes entendeu que a modulação de efeitos no caso produziria um resultado manifestamente injusto, pois quem provocou a declaração de inconstitucionalidade não se beneficiaria de seu esforço.

O Ministro Cezar Peluso, por outro lado, (iii) argumentou no sentido de que a generalização da modulação de efeitos em matéria tributária implicaria, na prática, a abolição do instituto da repetição do indébito. Já o Ministro Carlos Britto e a Ministra Cármen Lúcia votaram no sentido de que (iv) a modulação temporal somente seria possível em casos excepcionalíssimos, em que a execução do decidido gerasse graves problemas sociais, não econômicos ou financeiros.

Note-se, desde já, que todos os argumentos utilizados pelos Ministros mencionados até o momento são de cunho pragmático. Todos analisaram a repercussão da restrição da pronúncia de inconstitucionalidade a partir das consequências da decisão. Somente o Ministro Dias Toffoli adotou um posicionamento substancialista¹⁷, (v) afirmando que a modulação de efeitos não seria possível no caso em virtude de a declaração de inconstitucionalidade ter gerado direitos aos lesados que não poderiam mais ser suprimidos.

16 Para facilitar a estruturação e compreensão do texto, os argumentos utilizados pelos Ministros neste debate serão enumerados e citados de acordo com essa numeração daqui em diante.

17 Refiro-me a um argumento substancialista quando está em sua base o raciocínio de que os direitos de cunho moral, como o direito de propriedade no presente caso, prevalece sobre quaisquer outros valores sociais. Em outras palavras, o direito do indivíduo prevalece sobre todo e qualquer interesse estatal (política pública), independentemente das consequências que o seu reconhecimento possa gerar. Ou seja, são inegociáveis. Ronald Dworkin utiliza-se de uma passagem bastante feliz para expressar essa característica deontológica dos direitos fundamentais: *rights as trumps*. Cf. DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1976.

A Ministra Ellen Gracie, em seu voto divergente, formulou um entendimento eclético, invocando tanto razões consequencialistas quanto substanciais. Em um primeiro momento, a Ministra argumentou que, (vi) ao não estabelecer limite aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a Corte estaria indo na contramão de toda a reforma do Poder Judiciário, pois estaria incentivando a criação de milhares de novos processos judiciais de repetição de indébito (argumento consequencialista). Já, em um segundo momento, a Ministra argumentou (vii) pela inexistência do direito à repetição do indébito, tendo em vista que o valor recolhido a título de contribuição teria sido incorporado ao preço pelo qual os empresários venderam as suas mercadorias¹⁸, de modo que a restituição do tributo configuraria enriquecimento ilícito (argumento substancialista).

Como se pode ver, os Ministros elaboraram uma gama de argumentos das mais variadas matizes para sustentar a (im)possibilidade de modulação temporal dos efeitos da decisão em matéria tributária, sem, contudo, efetuar uma análise sistemática das consequências de seus julgamentos. Normalmente um determinado Ministro adota um posicionamento em virtude de um argumento consequencialista específico, sem sopesar as consequências identificadas pelos demais pares e pelas partes interessadas no litígio. Nesse sentido, nos próximos tópicos será feita uma abordagem ao tema em que serão levados em consideração os diversos resultados já catalogados pelos Ministros no julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852, acrescentando algumas consequências da modulação de efeitos em matéria tributária que não foram apreciadas, a fim de tentar formular um argumento consequencialista consistente sobre o assunto.

III – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES ACERCA DOS VOTOS DOS MINISTROS DO STF

Antes de iniciar a análise dos argumentos consequencialistas sobre o tema, são necessárias duas considerações: Em primeiro lugar, cumpre destacar que o presente trabalho restringirá sua avaliação ao caso em que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade produz resultados prospectivos ilimitados, ou seja, em que tais efeitos sequer se aplicam ao processo que lhe deu origem. Nesse sentido, a jurisprudência da Suprema Corte americana evoluiu para admitir, além da declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc* limitados (que seria aplicável aos processos já iniciados após a decisão) e ilimitados

18 Em verdade, o próprio Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 166, que, em se tratando de tributos indiretos, a restituição dos valores pagos a mais somente é possível caso haja comprovação de que o tributo não foi repassado ao contribuinte final ou que haja autorização expressa do contribuinte *de facto* para que o contribuinte *de iure* ingresse com a repetição do indébito. Possivelmente em virtude de o Supremo Tribunal Federal não ter competência de analisar matéria infraconstitucional, o argumento da Ministra Ellen Gracie não foi apreciado quando do julgamento do mérito do recurso.

(com aplicação prospectiva indiscriminada)¹⁹. No mesmo passo, como visto antes, o Supremo Tribunal Federal também admitiu, no Recurso Extraordinário nº 560.626, a modulação prospectiva limitada em matéria tributária.

Ocorre que, em se tratando de matéria tributária, a modulação prospectiva limitada gera uma distinção não justificada entre aqueles que ingressaram com a ação judicial antes do julgamento do primeiro recurso pela Corte Constitucional e aqueles que não o fizeram. Ou seja, a partir de uma data aleatória escolhida discricionariamente pelo Tribunal, exclui-se uma parcela de contribuintes que se quedam desamparados pelo direito. Assim, se o objetivo é limitar a repetição do indébito em razão do tempo, melhor seria a obediência ao critério da prescrição da ação tributária já previsto na legislação de regência, pois se trata de um critério genérico e imparcial. De outra forma, a limitação a partir da declaração da inconstitucionalidade assume um viés nitidamente fazendário, com o intuito apenas de limitar o prejuízo ao Erário.

De acordo com Rawls, um critério de justiça, para ser válido, necessita do consentimento de todas as partes envolvidas, a partir da posição original e sob o véu da ignorância. Como a modulação prospectiva limitada cria uma discriminação injustificada entre os contribuintes e um benefício exagerado para apenas uma das partes (Fazenda Pública), esse aparato institucional não passaria no critério de equidade necessário para sua aceitação como parâmetro normativo de condutas humanas. Já, com a adoção da modulação ilimitada em matéria tributária, como regra geral há uma mitigação – ou até mesmo eliminação – dos problemas mencionados anteriormente, criando-se um critério objetivo que não privilegia qualquer ator institucional, pois até mesmo quem deu ensejo à proclamação da inconstitucionalidade do tributo somente recebe o benefício *pro futuro* (não precisará pagar a exação dali em diante), assim como todos os demais sujeitos passivos daquela obrigação tributária.

Em segundo lugar, apesar de que um arranjo institucional que preze pela justiça deva ter necessariamente um conteúdo deontológico – com o reconhecimento de cada indivíduo como um fim em si mesmo –, o argumento substancialista trazido pelo Ministro Dias Toffoli (argumento v) deve ser avaliado com cautela. Isso porque os direitos envolvidos em questões tributárias são, normalmente, de cunho estritamente patrimonial. Nesse sentido, a própria Constituição Federal, após declarar o direito de propriedade como fundamental, subordina-o à sua função social, dando a entender que a sua fruição depende dos impactos sociais produzidos. No mesmo sentido, a Lei nº 9.868/1999, que

19 Sobre o assunto, ver: PALU, Oswaldo. *Controle de constitucionalidade: conceitos, sistemas e efeitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 1999.

aparentemente é constitucional²⁰, ao permitir a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em razão de interesse social e de segurança jurídica, admitiu que os direitos de propriedade podem ser relativizados.

Assim, a partir do teorema de Ronald Coase²¹ – de que os custos sociais são reduzidos na medida em que as regras referentes ao direito de propriedade são claras e os custos de transação são baixos²² –, o que se pretende demonstrar é que a adoção da modulação ilimitada dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária como regra geral reduz os custos sociais das decisões judiciais, na medida em que estabelece uma regra fixa sobre o direito de propriedade do contribuinte (de que somente terão direito a não ser tributados a partir da declaração de inconstitucionalidade, sem possibilidade de repetição do indébito), evitando-se a discussão acerca da conveniência da modulação caso a caso. Além disso, tal modelo institucional diminui os custos de transação, pois desestimula o ajuizamento de ações individuais. A somatória dessas duas variáveis indica que haverá um menor custo social com a adoção da regra da inconstitucionalidade prospectiva ilimitada. Dessa forma, o direito de propriedade não estaria sendo desrespeitado com a adoção desse modelo institucional, mas subordinado à sua função social de produzir o menor custo social possível.

IV – ANÁLISE DAS RAZÕES DE DECIDIR DOS MINISTROS DO STF

A Ministra Ellen Gracie, avaliando os incentivos que seriam gerados pela não modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Funrural, previu, de maneira correta, que milhares de ações de repetição de indébito seriam propostas a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal (argumento vi).

20 A constitucionalidade do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 está sendo discutida na ADIn 2.154, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que votou pela inconstitucionalidade do dispositivo. Após o voto do Relator, a Ministra Cármen Lúcia pediu vista regimental em 16.08.2007 e não retornou o processo à pauta até a presente data. Tendo em vista a presunção de constitucionalidade das leis, o tempo decorrido desde o ajuizamento da ação (mais de 10 anos) e o fato de que o Supremo Tribunal Federal aplica o referido dispositivo regularmente, o referido artigo deve ser reputado como constitucional até julgamento em sentido contrário.

21 COASE, Ronald. O problema do custo social. In: SALAMA, Bruno. *Direito e economia: textos escolhidos*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 59-112.

22 Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim explicam o teorema de Coase e suas consequências da seguinte forma: "A solução de Coase, que depois foi denominada por outros economistas de 'Teorema de Coase' pode ser assim enunciada: se os custos de transação forem nulos, a barganha entre as partes necessariamente será bem sucedida e não fará diferença qual delas tenha direitos de propriedade preponderantes nessa situação. Como no mundo real toda transação sempre incorre em algum custo, passam a ter enorme importância as instituições jurídicas, principalmente os direitos de propriedade. Daí ser crucial que tais direitos sejam bem delineados e dispostos de forma segura e objetiva pelo ordenamento jurídico. Ainda assim, é desejável que os custos de transação sejam baixos, de forma a não inviabilizar as transações num mercado (DIREITOS DE PROPRIEDADE DEFINIDOS E OBJETIVOS + CUSTOS DE TRANSAÇÃO NULOS = EFICIÊNCIA ECONÔMICA)" (CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano. *Direito & economia*. Porto Alegre: Editora dos Advogados, 2005. p. 242).

É a partir dessa constatação que se pode formular um argumento mais genérico: a modulação prospectiva ilimitada da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias como regra geral produziria um efeito colateral significativo, qual seja, a diminuição do número ações individuais de repetição de indébito que visam à obtenção de benefícios econômicos a partir da declaração de inconstitucionalidade de tributos.

Em outras palavras, se a declaração de inconstitucionalidade somente produzir efeitos prospectivos, os agentes terão menos incentivos para ingressar com ações individuais, pois os ganhos com uma eventual vitória no litígio serão reduzidos drasticamente, enquanto os custos para a propositura de uma demanda continuarão os mesmos. No entanto, essa redução de incentivos acarretaria a eliminação, ao menos em parte, de um inconveniente denominado pelos economistas de *rent seeking*²³. Tal termo compreende, grosso modo, o custo social da busca de privilégios especiais por parte de indivíduos que visam à obtenção de renda à custa do Estado sem produzir qualquer riqueza. O exemplo clássico de *rent seeking* é a prática de *lobby*, onde os agentes intermediários são incentivados a que seja realizado o maior número de operações envolvendo o maior montante de recursos financeiros, pois obterão rendimentos por meio de comissões decorrentes do agenciamento dos negócios, sem produzir qualquer tipo de riqueza para a economia como um todo. Ou seja, trata-se de atividades cujos resultados (renda econômica obtida pelo agente) não geram nenhum ganho para a sociedade, mas apenas para o agente individual.

Para os economistas, um dos agentes que mais procuram a obtenção desses privilégios especiais (*rent seeking*) são os advogados. Tendo em vista a perspectiva de obter lucro fácil com a devolução de tributos que eventualmente possam ser considerados inconstitucionais, eles “vendem” teses, muitas vezes temerárias, com o intuito de ver declarada a ilegalidade da exação cobrada pelo Fisco. Ou seja, busca-se, por meio de ações judiciais, a obtenção de uma redistribuição das verbas estatais, sem que haja qualquer produção de riqueza, onerando a sociedade como um todo em benefício de uma pequena parcela de privilegiados. Com a adoção do arranjo institucional de declaração de inconstitucionalidade de tributos apenas para frente, não haveria incentivos para que os advogados propusessem esse tipo de ação judicial, eliminando-se o *rent seeking* e diminuindo-se o número de processos tramitando nos Tribunais, o que, em última análise, aumentaria a qualidade do serviço judicial prestado.

23 O termo *rent seeking* foi desenvolvido pelo economista Gordon Tullock, ganhador do prêmio Nobel em economia, que assim o define: “Trata-se do uso de recursos reais com o fim de gerar renda econômica para as pessoas, sendo que as próprias rendas econômicas provêm de alguma atividade que tem um valor social negativo” (TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon. *Falhas de governo: uma introdução à teoria da escolha pública*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005. p. 55).

Com relação à argumentação desenvolvida pelo Ministro Cezar Peluso (argumento iii) de que a modulação dos efeitos sob enfoque causaria a extinção do direito à repetição do indébito e da prescrição, faz-se necessária uma avaliação mais detida acerca das consequências por ele previstas. Com efeito, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, é cabível a ação de repetição nos casos de: (a) cobrança ou pagamento espontâneo indevido ou maior que o devido; (b) erro na identificação do sujeito passivo; e, ainda, (c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Em suma, a repetição do indébito visa ao ressarcimento pelo pagamento indevido ou a maior de tributos, que não necessariamente causa a declaração de sua inconstitucionalidade. Pode ocorrer, por exemplo, que aquele que pagou determinado imposto descubra que não era por ele responsável ou que o pagou a mais e ingresse com a ação de repetição, sem que haja qualquer menção à Constituição Federal. O prazo prescricional para a propositura de tal ação será de cinco anos a partir do pagamento, conforme estatui o CTN. Em suma, os institutos da repetição do indébito e da prescrição são utilizados em diversas situações em que não se discute a inconstitucionalidade de tributos, de maneira que não há a relação direta de causa e efeito vislumbrada pelo Ministro Peluso.

Além disso, a tese (argumento ii) dos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes, de que a modulação temporal encerraria uma inversão de valores, já que o vencedor não teria o direito à repetição do indébito – o que o tornaria, na verdade, perdedor –, deve, também, ser temperada, tendo em vista que, com a declaração de inconstitucionalidade de determinado tributo, daquele que ajuizou a ação não irá mais ser exigida tal exação, o que, em certa medida, o torna beneficiário (vitorioso, portanto) de tal decisão.

Já, com relação ao argumento de que a modulação dos efeitos geraria incentivos à criação de tributos inconstitucionais por parte da Fazenda Pública, desenvolvido também pelo Ministro Marco Aurélio (argumento i), revela-se necessário analisar alguns outros efeitos que seriam gerados pela adoção da modulação *ex nunc* ilimitada como regra. Ainda que a modulação de efeitos restrinja os incentivos para propositura de ações individuais, a luta dos beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade de tributos tomaria naturalmente outro rumo, qual seja, a propositura de ações diretas perante o Supremo Tribunal Federal como o meio mais rápido e eficaz para evitar-se a cobrança de tributos tidos como ilegais²⁴. Em outras palavras, haveria um maior incentivo à utilização do processo objetivo, já que as partes não dispõem de nenhuma

24 Nesse sentido, Gilmar Mendes afirma que “a ampla legitimação, a presteza e a celeridade processual do modelo abstrato, dotado inclusive de possibilidade de suspender imediatamente a eficácia do ato questionado, mediante pedido cautelar, fazem com que as grandes questões constitucionais sejam solvidas, na sua maioria, mediante a utilização da ação direta, típico instrumento de controle concentrado” (MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1049).

vantagem pessoal – como a restituição do valor já pago – caso houvesse vitória na demanda individual. Assim, a adoção do modelo de inconstitucionalidade *ex nunc* ensejaria, de imediato, um aumento substancial no número de ações de controle concentrado de constitucionalidade.

Ocorre que os processos objetivos, como a ação direta de inconstitucionalidade e a arguição por descumprimento de preceito fundamental, somente podem ser propostos por entes legitimados, de acordo com o art. 103 da Constituição Federal²⁵. No caso de matéria tributária, as de leis patentemente inconstitucionais são questionadas quase que imediatamente pelos diversos legitimados, seduzidos pelos incentivos de receber os louros da revogação de determinado tributo. No entanto, caso haja uma tese levantando dúvida acerca da inconstitucionalidade de determinado tributo, a questão poderá ser levada diretamente à Corte Constitucional mediante a propositura de ação direta por parte da entidade de classe de âmbito nacional que represente a categoria interessada (art. 103, IX, da CF/1988). Essa submissão a um órgão representativo, em que há o influxo de inúmeros interesses individuais em ebulição, geraria teoricamente um filtro das teses que realmente têm plausibilidade jurídica daquelas temerárias, pois a entidade de classe tem interesse em manter sua credibilidade perante a Suprema Corte.

Dessa maneira, a modulação de efeitos em matéria tributária teria o condão de privilegiar o controle de constitucionalidade concentrado, com o aumento do número de ações diretas de inconstitucionalidade de tributos em que venham alegar-se teses cada vez mais bem elaboradas, de forma que a probabilidade de que o Supremo Tribunal Federal venha a julgar procedentes pedidos de inconstitucionalidade de tributos aumentaria. Assim, ao contrário do enfatizado pelo Ministro Marco Aurélio e por Saul Tourinho Leal, em longo prazo o Fisco terá motivos cada vez fortes para elaborar textos legislativos imunes de vício. Assim, o efeito pedagógico da declaração de inconstitucionalidade de tributos acaba ocorrendo em proporção ainda maior caso seja adotada a solução institucional proposto neste trabalho.

Outro problema decorrente do atual modelo em que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos *ex tunc* e em que há incentivo para a propositura de ações individuais diz respeito ao equilíbrio concorrencial. Como há uma intensa procura por parte de advogados por teses de inconstitucionalidade de tributos, não existe uma uniformidade entre as teses apresentadas pelos mais

25 São legitimados para propor ações diretas: o Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa da Câmara dos Deputados; a Mesa da Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador do Estado ou do DF; o Procurador-Geral da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; partido político com representação no Congresso Nacional; e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

diversos interessados, mas uma infinidade de argumentos circulando a todo o momento entre os vários órgãos e instâncias do aparelho judiciário pátrio. Tendo em vista que um processo iniciado em 1ª instância demora mais de cinco anos para ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal²⁶, caso haja êxito em uma demanda individual, aquele que ingressou com a ação vitoriosa obterá uma vantagem excessiva em relação às demais empresas concorrentes. Isso porque o prazo prescricional para propositura da ação de repetição de indébito é de cinco anos, enquanto que o autor do *leading case* auferirá uma vantagem econômica referente a um período muito maior com a declaração de inconstitucionalidade do tributo. Essa distorção no mercado gera uma concorrência desleal e pode acabar acarretando a quebra de concorrentes, contribuindo para a criação de monopólios. Esse argumento de desequilíbrio no mercado foi abordado, ainda que tangencialmente, pela Ministra Ellen Gracie, ao concluir que a repetição do indébito no caso da declaração de inconstitucionalidade do Funrural geraria, na verdade, um enriquecimento sem causa por parte dos beneficiários (argumento vii).

Por fim, há uma característica essencial com relação aos tributos que não pode ser menosprezada e que, conseqüentemente, deve ser levada em consideração na escolha entre os arranjos institucionais existentes: o melhor mecanismo de justiça social à disposição do Estado é a tributação²⁷. Enquanto as ações tributárias individuais possuem natureza de justiça comutativa, em que somente há um beneficiário do resultado da demanda, os recursos advindos da arrecadação de tributos traz vantagens à sociedade como um todo por meio de implementação de políticas públicas por parte dos poderes democraticamente constituídos²⁸.

Como a questão acerca da declaração de inconstitucionalidade de tributos não se refere à geração de riqueza (pois, de fato, não há aumento de riqueza na sociedade por meio de ações judiciais), mas diz respeito à problemática acerca da alocação dos recursos na sociedade, ao se eleger um arranjo institucional deve-se ter em mente o *princípio da diferença* de John Rawls, que afirma

26 Apenas a título ilustrativo, no caso do Recurso Extraordinário nº 363.852, referente à inconstitucionalidade do Funrural, a ação foi proposta em 1999, chegou ao Supremo Tribunal Federal mediante recurso constitucional em 2002 e somente foi julgada em 2010.

27 Nesse sentido, Luciano Timm conclui no sentido de que “a melhor forma de subsidiar políticas redistributivas é via tributação da renda e não por meio do Direito Privado (constitucionalização), nem por meio de tribunais a não ser corretivamente via ações coletivas que atinjam o mesmo universo ou grupo de pessoas” (TIMM, Luciano. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?, p. 18 Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Luciano_Timm/publication/265527545>. Acesso em: 12 nov. 2018).

28 Richard Posner também sustenta a imprestabilidade do Poder Judiciário para realizar distribuição de riquezas e confia na tributação como o principal instrumento jurídico para tal fim: “Em contraste, apesar das aparências, não há muito que os juizes possam fazer para redistribuir riqueza.... Porém, devido a seu poder de tributação e alocação de recursos, o legislativo dispõe de instrumento poderosos para redistribuir a riqueza” (POSNER, Richard. *Problemas de filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 483).

que a existência de desigualdades sociais e econômicas deve ser remediada por instituições políticas que privilegiem os menos favorecidos²⁹. Dessa forma, em um país com graves problemas sociais como o Brasil, torna-se imperioso que se escolha a alternativa institucional que promova a maior distribuição de riquezas possível, que, no presente caso, parece ser a adoção do modelo de declaração de inconstitucionalidade de tributos com efeitos prospectivos ilimitados ou *ex nunc*. Assim, sugere-se que, por meio de reforma legislativa, fixando-se regra jurídica em tal sentido, a fim de evitar a instabilidade gerada pelas decisões do Supremo Tribunal Federal nesses casos de declaração de inconstitucionalidade de tributos.

CONCLUSÃO

Conclui-se, pois, que, ao se adotar um modelo institucional, deve-se levar em consideração as consequências econômicas e sociais geradas pelos arranjos em disputa. Com relação à modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis em matéria tributária, tentou-se demonstrar que, ao contrário do sustentado pela maioria dos tributaristas, a adoção da prática de dotar de efeitos prospectivos ilimitados às decisões de inconstitucionalidade parece gerar benefícios sociais que superam, em muito, as consequências negativas mencionadas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que votaram com a maioria no Recurso Extraordinário nº 363.852.

Dessa forma, procurou-se demonstrar que as implicações referentes a esta questão não se restringem aos aspectos patrimoniais ou econômicos dos agentes envolvidos na lide (argumento iv), mas produzem impactos sociais relevantes que devem ser levados em consideração por parte dos julgadores. Sugere-se, por fim, que, por meio de reforma legislativa, se insira regra em nosso ordenamento jurídico, fixando, expressamente, que, nos casos em que há declaração de inconstitucionalidade de tributos, os efeitos da decisão sejam modulados de maneira a somente produzir resultados do julgamento em diante, excluindo-se, inclusive, o caso sob análise perante a Suprema Corte.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade*. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a

29 De acordo com Roberto Gargarella, afirma-se, com o princípio da diferença, “que as maiores vantagens dos mais beneficiados pela loteria natural só são justificáveis se elas fazem parte de um esquema que melhore as expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade. Ou seja, as violações de uma idéia estrita de igualdade só são aceitáveis no caso de servirem para incrementar as parcelas de recursos em mãos dos menos favorecidos, e nunca de as diminuir” (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls*: um breve manual de filosofia política. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 25-26).

Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 197.917, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07.05.2004.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 353.6574, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 31.01.2008.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 27.02.2009.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 363.852, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 23.04.2010.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano. *Direito & economia*. Porto Alegre: Editora dos Advogados, 2005.

COASE, Ronald. O problema do custo social. In: SALAMA, Bruno. *Direito e economia: textos escolhidos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1976.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

LEAL, Saul T. O Supremo e o direito dos contribuintes. *Valor Econômico*, São Paulo, 30 mar. 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 1999.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PALU, Oswaldo. *Controle de constitucionalidade: conceitos, sistemas e efeitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

POSNER, Richard. *Problemas de filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SALAMA, Bruno. O que é “Direito e Economia”? In: TIMM, Luciano. *Direito & economia*. Porto Alegre: Editora dos Advogados, 2005.

SZTAJN, Rachel; AGUIRRE, Basília. Mudanças institucionais. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (Org.). *Direito & economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TIMM, Luciano. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Luciano_Timm/publication/265527545>. Acesso em: 12 nov. 2018.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon. *Falhas de governo: uma introdução à teoria da escolha pública*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008.

Data de submissão: 9 de outubro de 2018

Data do aceite: 12 de novembro de 2018