

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

**A Modulação de Efeitos em Matéria Tributária no Controle Concentrado
de Constitucionalidade em Desfavor do Contribuinte**

Monografia

Carolina Lopes de Melo

São Paulo

2018

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (COGEAE)

**A Modulação de Efeitos em Matéria Tributária no Controle Concentrado
de Constitucionalidade em Desfavor do Contribuinte**

Monografia apresentada ao
Programa de Pós-Graduação
da PUC-SP: COGEAE como
requisito parcial para a
conclusão do Curso de
Especialização em Direito
Tributário.

Professor(a) Orientador(a):
Daniela Braghetta

São Paulo

2018

RESUMO

O presente trabalho busca fazer uma análise acerca das decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade em desfavor do contribuinte e seus efeitos através do Princípio da Segurança Jurídica, bem como pela Regra-Matriz de Incidência Tributária.

A partir da definição e estipulação da importância da Segurança Jurídica para nosso ordenamento jurídico e da análise feita acerca do que significa a criação de uma nova obrigação tributária em sede de controle concentrado pela Suprema Corte, será feita uma relação do porquê, no caso de *decisum* contrário ao contribuinte, a modulação de efeitos, tratada no art. 27 da lei 9.868/1999, é necessária.

Palavras-Chave: Controle de Constitucionalidade, Controle Concentrado, Modulação de Efeitos, Direito Tributário, Segurança Jurídica, Irretroatividade, Boa-fé, Confiança, Regra-Matriz de Incidência Tributária, relação Fisco-Contribuinte, Poder de Tributar, Limitações ao Poder de tributar

ABSTRACT

The present work intends to analyze the rulings in concentrated control of constitutionality which are unfavorable to the taxpayer and its effects taking in account the Principle of Legal Certainty, as well as the Incidence Matrix-Rule.

After going through the concepts and defining the importance of the Legal Certainty for our legal system and also what it means to create a new tax obligation taking in account the rulings by the Supreme Court, it will be connected to why, in these cases which there is a *decisum* against the taxpayer, it is needed to modulate the effects of said ruling, according to the article 27 of the Law 9.868/1999.

SUMÁRIO

Sumário

Introdução	6
1. O poder de Tributar e as garantias fundamentais presentes no ordenamento jurídico.....	7
1.1 Considerações iniciais acerca do poder de tributar.....	7
1.2 Os princípios da segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé e confiança como elementos essenciais do ordenamento jurídico.....	8
2. Controle concentrado de constitucionalidade e a modulação de efeitos em matéria tributária quando em desfavor do contribuinte	13
2.1 O controle concentrado e as hipóteses de modulação de efeitos	13
2.2 Considerações iniciais sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária	14
2.3 Da necessária modulação de efeitos quando a decisão configura em mudança de entendimento da Suprema Corte em desfavor do contribuinte	17
2.4 A questão da segurança jurídica e da irretroatividade quando modificada a Regra Matriz de Incidência Tributária	23
Conclusão	26
Bibliografia.....	28

Introdução

Com a valorização dos precedentes no ordenamento jurídico brasileiro, introduzido pelo Código Processual Civil de 2015, temos que se faz cada vez mais relevante uma análise das decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade em matérias tributárias, visto a força vertical das decisões tomadas pelo Tribunal Superior, que caminham para uniformização e celeridade do Judiciário, afetando os demais processos posteriores.

O princípio da Segurança Jurídica e aqueles que o suportam ficam em voga diante de mudança jurisprudencial que inverte entendimento já consolidado, sendo que esta modifica obrigações tributárias, deixando vulnerável o polo hipossuficiente da relação jurídico-tributária, cujas ações são embasadas estritamente na confiança depositada no Estado e nas ações que pode ou não tomar, tratando-se de legítima expectativa do direito.

Ainda, necessária uma análise dos critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária e a importância dos mesmos para sua configuração, uma vez que tal alteração jurisprudencial que incide em pelo menos um dos elementos dessa Regra-Matriz altera a norma tributária disposta, criando uma nova e, portanto, ficando suscetível da aplicação obrigatória do princípio da Irretroatividade.

O presente trabalho busca fazer uma análise desses temas em relação às decisões tomadas em sede de controle concentrado de constitucionalidade que alteram entendimento jurisprudencial consolidado em desfavor do contribuinte, repassando a problemática em relação aos princípios da Segurança Jurídica, Boa Fé, Confiança e Irretroatividade, bem como em relação à modificação da Regra-Matriz e a criação de novo tributo, apontando para uma solução no abalo da relação Fisco-Contribuinte na possível modulação de efeitos, a fim de respeitar os limites impostos ao Poder de Tributar e restaurar a confiança no ordenamento jurídico.

1. O poder de Tributar e as garantias fundamentais presentes no ordenamento jurídico.

1.1 Considerações iniciais acerca do poder de tributar.

É na Constituição Federal que se encontra delimitado o caminho a ser percorrido pelo Estado para que exerça seu poder de tributar, que ocorre sem a concordância do contribuinte, uma vez que o Estado, como representante do bem comum e diante da supremacia do interesse público sobre o privado, pode atuar de forma a impor o pagamento de tributos.

Não obstante, não nos escapa que o poder de tributar configura uma exceção ao direito de propriedade consagrado no art. 5º, XXII, e 170, II da CF/88 e, como tal, é retratado na Carta Magna com rigidez, limitando esse poder ao munir o contribuinte de garantias individuais que devem ser respeitadas a fim de se evitar abusos estatais.

Os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo da relação jurídica tributária extraídos da Constituição Federal compõem o Estatuto do Contribuinte. Esse estatuto limita a atuação do Poder Público, uma vez que o obriga a respeitar o direito subjetivo dos contribuintes. Paulo de Barros Carvalho¹ (1978, apud CARRAZZA, 2013, p. 465) trata do conceito de Estatuto do Contribuinte da seguinte maneira:

“Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos obrigações e deveres do sujeito passivo,

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. Editora Malheiros. São Paulo, 2013, p 465.

diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuricidade”.

Essas garantias fundamentais são protegidas pela Constituição Federal em forma de cláusula pétreia (art. 60, §4º, CF), dotadas de aplicabilidade imediata, de maneira que não podem ser retiradas ou restringidas, apenas majoradas pelo nosso sistema jurídico.

Dessa forma, não podem os entes tributar de maneira arbitrária, devendo respeitar o regime jurídico cuidadosamente disposto, o que só pode ser feito com o respeito às garantias fundamentais dos contribuintes.

1.2 Os princípios da segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé e confiança como elementos essenciais do ordenamento jurídico.

Apresentadas as considerações iniciais, temos que o Direito deve trazer uma noção de certeza e igualdade às relações sociais. É através do ordenamento jurídico que é possível o regramento e organização da sociedade como um todo e das diversas relações que nela acontecem.

A Segurança Jurídica é, nesse viés, tanto uma garantia fundamental daqueles protegidos pela Carta Magna quanto uma proteção do ordenamento jurídico em si, sem a qual seria impossível realizar seu propósito diante das relações jurídicas. É a segurança jurídica que oferece a previsibilidade da ação estatal, reforçando a confiança de seus subordinados e evitando excessos de atuação. Através dela é possível dar credibilidade ao Direito, pois traz a

confiança no sistema de regras e mandamentos dispostos a regular e inferir no cotidiano.

Paulo de Barros Carvalho classifica a segurança jurídica como sobreprincípio² ao tratar da mesma como efetivada a partir da conjunção de demais princípios, tratados pelo autor como “*normas jurídicas que portam valores jurídicos*”. Nesse viés, podemos destacar como decorrentes da Segurança Jurídica o princípio da boa-fé, da confiança, bem como da irretroatividade, todas detendo papel fundamental nas relações de direito. Como bem destaca Misabel de Abreu Machado Derzi³, todos os três princípios estão no mesmo plano e interagem constantemente, sendo acobertados pela segurança jurídica. A autora aduz que tanto a boa-fé quanto a confiança, embora tenham um cunho ético-jurídico e um núcleo em comum, não abarcam totalmente as mesmas situações, portanto sendo necessária sua intersecção juntamente com o princípio da irretroatividade, cuja premissa também se faz verdadeira quanto ao seu alcance.

A confiança traz a ideia não de esperança do direito, mas sim de expectativa, a qual é criada pelo próprio Estado, seja pelas leis, seja pela jurisprudência firmada acerca do assunto. Para Niklas Luhmann⁴, a confiança é um modo de redução das complexidades que permeiam o mundo por conta da liberdade de ações do homem, visto que a confiança é construída através da base de ações e caminhos reiterados no passado e projeta-se para o futuro pavimentando um caminho composto pela familiaridade.

Ainda, a expectativa do direito deve ser resguardada, não podendo aqui se falar em proteção de confiança do Estado, uma vez que não é ele a parte

² CARVALHO, Paulo de Barros. *O Sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias* in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013.

³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. Editora Noeses. São Paulo, 2009, p. 603-604.

⁴ “*La complejidad del mundo futuro se reduce por medio del acto de la confianza. Al confiar, uno se compromete con la acción como se hubiera sólo ciertas posibilidades en el futuro. El actor une su futuro en el presente con su presente en el futuro. De esta manera ofrece a otras personas un futuro determinado, un futuro común, que no emerge directamente del pasado que ellas tienen en común, sino que contiene algo relativamente nuevo*” (LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Anthropos: Universidad IberoAmericana, 1996, p. 33)

dependente da relação, mas sim o contribuinte, que se coloca em risco diante da confiança depositada no ente estatal que detém a supremacia sobre eventos. Oras, se é o Estado o polo mais forte da relação jurídica tributária, não é ele que precisa proteger-se em relação à confiança, já que ele possui mais ferramentas para se garantir, bem como tem domínio de seus três poderes⁵.

A boa fé diferencia-se da proteção à confiança no sentido de que a primeira atende aos deveres acessórios ou laterais que derivam de lei expressa, enquanto que a segunda tem uma abrangência mais abstrata no caso concreto.

Já quanto ao princípio da irretroatividade, temos que esse trata da impossibilidade da cobrança sobre fatos pretéritos da lei que a instituiu e que é aplicado de forma objetiva, pois pouco importa circunstâncias que dizem respeito à confiança e boa-fé (a previsão de uma mudança de lei, por exemplo) para as causas que a Constituição Federal atribuiu esse princípio – a lei aplicável será aquela vigente do momento que ocorreu o fato. Justamente por conta dessa objetividade do princípio da irretroatividade é que ele também nem sempre tem o mesmo alcance do princípio da confiança e da boa-fé, compondo mais uma gama que intersecciona com os demais, contribuindo para o cumprimento da Segurança Jurídica como um todo.

Assim, a segurança jurídica desempenha papel essencial, não somente na confiança de atos pretéritos entre contribuinte e Estado, mas também nos atos futuros, pois permite ao primeiro, diante da previsibilidade do direito, guiar-se através dos possíveis caminhos ao seu dispor, bem como antecipar suas consequências. Paulo de Barros Carvalho⁶ acertadamente pontua que *“tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo*

⁵ A autora destaque que *“Se a proteção fosse considerada em favor do Estado de Direito, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar resultado uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei, ou seja, no Direito Público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei”*. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. Editora Noeses. São Paulo, 2009, p.. 606).

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. São Paulo, 2016, p. 26.

pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”. Então, por exemplo, o contribuinte pode insurgir-se contra exigências tributárias que não preenchem aos requisitos rigorosos de sua regra matriz, desviando-se das mesmas. Ainda, a ideia de confiança e boa-fé trazida pela Segurança Jurídica não está só em demarcar os passos do contribuinte e suas garantias, mas também as medidas que o Fisco pode ou não tomar.

Não é outro o entendimento de Roque Antonio Carraza⁷ ao dispor:

“O princípio constitucional de segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente.”

Dessa forma, violar a Segurança Jurídica – e, aqui, entende-se qualquer um dos princípios essenciais para sua configuração – resta em clara afronta ao Direito em si, uma vez que ataca a estabilidade das relações jurídicas e é ele – o Direito – garantidor das mesmas.

Em relação à questão do tempo, temos, então, que o princípio da segurança jurídica, basilar para o ordenamento jurídico, acompanha tanto o passado como o presente-futuro, já que irá não só acobertar as relações jurídicas já consolidadas no passado como também garantir àquelas que formar-se-ão (ou não) no futuro. Nesse tema, assinala Paulo de Barros Carvalho⁸ que:

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. Editora Malheiros. São Paulo, 2013, p. 485.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário Linguagem e Método*. Editora Saraiva. São Paulo, 2015, p. 288-289.

“Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima da segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.”

Ademais, vale dizer que o primado da Segurança Jurídica está intrinsicamente ligado à ideia de justiça, quando protege as relações já consumadas no passado com a norma vigente, como estabelecido pelo art. 5º, XXXVI da Constituição Federal/88, amparando as partes das relações jurídicas dispostas.

2. Controle concentrado de constitucionalidade e a modulação de efeitos em matéria tributária quando em desfavor do contribuinte

2.1 O controle concentrado e as hipóteses de modulação de efeitos

O controle concentrado de constitucionalidade é aquele exercido pelo Supremo Tribunal Federal, ao qual compete apreciar casos que apresentem suposta inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. A estes casos atribui-se efeito *erga omnes*, ou seja, aplica-se a todos, ultrapassando as partes do processo e, ainda, efeito vinculante quanto ao Poder Executivo e Judiciário.

Quando se trata de matéria tributária em sede de controle de constitucionalidade, o STF decide pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade da matéria analisada, sendo que as consequências dessa decisão são especialmente relevantes no âmbito tributário, uma vez que têm o condão de modificar obrigações tributárias tanto a favor do Fisco quanto do Contribuinte, abalando o sistema tributário e confrontando seus princípios basilares, tais como a Segurança Jurídica e a irretroatividade.

A Suprema Corte pode inovar ou não no ordenamento jurídico dependendo da decisão tomada, uma vez que nada impede que ocorra uma mudança de entendimento que modifique o atual sistema, afinal o direito não pode ser engessado, devendo acompanhar as demandas da sociedade para que a regule adequadamente. Assim, no controle concentrado, há a possibilidade da decisão reafirmar entendimentos, deixando de inovar em relação à matéria apreciada: nesta hipótese não há maiores considerações a serem feitas quanto à Segurança Jurídica, que aqui se solidifica, uma vez reiterado o posicionamento já consolidado ou firmada a interpretação que não inova no ordenamento, apenas apresenta a interpretação adequada das possibilidades deixadas

abertas, nos limites da lei, pelo legislador no momento de sua edição para que chegue à essência da norma .

No entanto, quando a decisão inova no ordenamento, mudando entendimento e posicionamento adotado acerca de determinada matéria tributária, o que ocorre é um abalo no ordenamento jurídico, pois altera o conteúdo que antes era inequívoco e já havia sido apreciado anteriormente pelo Poder Judiciário (consolidação do precedente) ao confirmar a lei ou esgotar seus possíveis sentidos. Nesse último caso, os efeitos da *decisum* trazem consequências diversas às partes do litígio, em especial o contribuinte, que é tido como a parte hipossuficiente da relação contribuinte-Fisco. Diante disso, há dois caminhos distintos a se seguir, quais sejam, (i) aplicar a retroação ou (ii) manter os efeitos já consolidados até tempo determinado pela Suprema Corte.

A segunda hipótese da declaração de inconstitucionalidade trata da utilização da modulação de efeitos, uma vez que no controle concentrado de constitucionalidade, os efeitos da decisão são *ex tunc*, ou seja, retroagem desde o princípio da norma ou ato declarado inconstitucional, mas aqui tais efeitos só cessariam após a declaração, pelos motivos elucidados no art. 27 da lei 9.868/1999, quais sejam: (i) razões de segurança jurídica ou (ii) excepcional interesse social.

Dessa forma, na hipótese em que algum destes dois fundamentos se encontrem presentes, o STF pode limitar os efeitos de sua decisão, para que essa apenas produza efeitos a partir dela ou de um determinado momento futuro a ser determinado.

2.2 Considerações iniciais sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária

Ainda, resta fazer, mesmo que brevemente, uma análise acerca da Regra-Matriz de Incidência Tributária e seus elementos, visto que além da decisão afetar consequentemente os princípios já dispostos em Capítulo

anterior, toma a Regra-Matriz como seu objeto, sendo a obrigação tributária o alvo de discussões acerca de sua (in)constitucionalidade.

A Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT - é a norma-padrão de incidência, que organiza e estrutura as normas jurídicas tributárias em sentido estrito, possibilitado pelo fato que essas possuem a mesma estrutura formal⁹. Na RMIT temos uma divisão entre seu antecedente e consequente, sendo que o primeiro é dividido entre os critérios (i) material, (ii) temporal e (ii) espacial, enquanto que o segundo entre os critérios (iv) pessoal e (v) quantitativo.

Quanto ao antecedente da norma (hipótese), temos nela o descritor da situação subjetiva real, que conceitua o fato cuja incidência recai, dada a integração do mesmo no mundo jurídico por meio de linguagem adequada e autoridade competente. No antecedente, os elementos selecionados para sua configuração são o critério material, temporal e espacial. Dessa forma, o critério material irá tratar da conduta realizada, demonstrada por verbo + complemento, sendo que esse critério será condicionado no tempo em que se dá o fato por ocorrido – critério temporal – e no espaço em que esse ocorre – critério espacial.

Já no consequente da norma temos o prescritor de um vínculo jurídico que nasce, através do critério pessoal e quantitativo. O critério pessoal nos permite saber quem são os sujeitos - passivo e ativo - da relação jurídica estabelecida. Já o critério quantitativo, resultante do binômio base de cálculo e alíquota, permite avaliar as grandezas atribuídas ao fato jurídico tributário em questão, possibilitando, também, a definição da quantia a ser paga pelo sujeito passivo em relação ao tributo.

Cada um desses critérios descritos, tanto no antecedente quanto no consequente, é essencial para que esteja configurada a regra-matriz de incidência tributária. Sem qualquer um deles a estrutura base da norma-padrão de incidência tributária resta comprometida, uma vez que o tributo deve

⁹ De acordo com Paulo de Barros Carvalho “*Diante do princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, não pode ser outra a conclusão senão aquela segundo a qual as normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura formal de todas as entidades do conjunto, diferenciando-se apenas nas instâncias semânticas e pragmáticas*”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário Linguagem e Método*. Editora Saraiva. São Paulo, 2015, p. 628).

apresentar tais características para que seja possível gerar uma obrigação tributária a partir de sua positivação. Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁰ ao ditar que:

“[...] Diremos que houve subsunção quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese. Esse quadramento, porém tem de ser completo. É aquilo que se tem por tipicidade, que no direito tributário, assim como no direito penal, adquire enorme importância. Segundo tal preceito, para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica da indigência ficará inteiramente comprometida”.

Fica claro o sentido lógico que traz tal pensamento, uma vez que uma equação não é a mesma se é retirado dela um elemento base: torna-se outra. Não poderia ser diferente ao analisar a equação de estrutura da RMIT, em que tão somente um critério é o que se precisa para comprometê-la como um todo, tornando-a uma equação alienígena, que, embora muitas vezes possa continuar detendo o mesmo nome, resulta em diferente obrigação tributária com seus próprios critérios.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário Linguagem e Método*. Editora Saraiva. São Paulo, 2015, p. 689.

2.3 Da necessária modulação de efeitos quando a decisão configura em mudança de entendimento da Suprema Corte em desfavor do contribuinte

Como vimos, a Segurança Jurídica abarca os princípios da confiança, boa-fé e irretroatividade, protegendo não só o contribuinte do poder de tributar estatal, mas também o sistema como um todo. Também analisamos que a Segurança Jurídica acompanha tanto o passado quanto o presente-futuro, regrando suas relações jurídicas, sendo um verdadeiro manto sobre o ordenamento.

Na sentença, também é possível encontrar esse caráter pluridimensional¹¹, uma vez que trabalham tanto o passado - leis, posições doutrinárias, precedentes jurisprudenciais - quanto o presente-futuro ao formular decisões capazes de atingir e regrar casos futuros que serão levados ao judiciário.

Sobre o tema, a explicação de Misabel Abreu Machado Derzi¹² é propícia:

‘O fluir da sentença que constitui Direito, ou seja, o ser dá-se no tempo, mas sem se esgotar ou se desvelar sem limites, em que há sempre o oculto, que resiste. Tal norma judicial, assim consolidada, gera expectativas de comportamento para todos, mesmo para aqueles que não são parte no processo.’

¹¹ Misabel de Abreu Machado Derzi traz que “Dessa conjugação de dimensões temporais diversas é que surge a conclusão: o encontro do Direito, que a sentença propicia, é pluridimensional”. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. Editora Noeses. São Paulo, 2009, p. 579)

¹² *Ibidem*, p.580.

No controle de constitucionalidade, a decisão inaugural, aquela que forma o precedente, elimina possibilidades de interpretação da norma e introduz a sua correta aplicação que será utilizada para solução de casos futuros com a mesma problemática. Dessa forma, o que fazem os Tribunais Superiores para a formação de precedente é atribuir uma resposta geral – aplicável para todos – a uma problemática geral, formando um entendimento acerca daquela questão. Nesses casos, o efeito é *ex tunc* – retroativo – em que se olha para um caso pretérito e lhe aplica a norma vigente àquele caso, da maneira mais adequada possível.

Ocorre, no entanto, que, em alguns casos, não é a melhor opção a utilização do efeito retroativo – como a que pode ocorrer de eventual declaração de inconstitucionalidade, já que a retroação causaria um abalo na Segurança Jurídica, colocando em risco o ordenamento, devendo-se modular os efeitos, invocando aqui o princípio da irretroatividade das leis também para o caso em que a jurisprudência superior incide nas demais hierarquicamente inferiores, influenciando como se poder o fosse nas demais decisões.

Acerca disso, é notório que, no campo judiciário, a alteração jurisprudencial advinda da Suprema Corte em sede de controle concentrado de constitucionalidade tem caráter vertical, propagando os efeitos da *decisum* de cima para baixo, vinculando as demais decisões que tratem do mesmo tema nos juízos inferiores. Tal característica, prezando pela celeridade processual, Segurança Jurídica e uniformização dos processos, veio bem exposta no novo Código de Processo Civil/2015, em que a valorização dos precedentes no cenário brasileiro ganhou grande destaque, inclusive acalorando discussões doutrinárias acerca de preceitos que são claramente advindos do *Common Law*.

No Novo CPC/2015, a preocupação do legislador com a uniformização e valorização dos precedentes, em especial no que diz respeito àquelas questões sumuladas por Tribunais Superiores são bem dispostas nos artigos 926, 927 e 928, como mostrados, na íntegra:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no [art. 10](#) e no [art. 489, § 1º](#), quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Art. 928. Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual.

Dessa forma, fica claro que nova jurisprudência advinda do mais alto escalão do judiciário se estabelece no limite de influência, agindo como verdadeiro poder dentro daquilo que chamamos de Poder Estatal, já que é verificada uma imposição advinda do Estado aos demais, qual seja a de aplicação uniforme da decisão tomada pelos demais tribunais e juízes, reverberando nas partes dos futuros processos. É visível nos artigos dispostos que uma força que antes já era exercida amplamente e demandava observação obrigatória, agora ficou devidamente disciplinada como tal, não deixando dúvidas quanto à preferência de uniformização de julgamentos, cuja força é capaz de criar direito, do ponto de vista que ao dizer a lei, o caminho percorrido pelo judiciário acaba por influenciar o processo não só entre as partes, mas também para aqueles que estão fora e serão influenciados pelas decisões dadas.

A jurisprudência, portanto, embora não configure fonte do direito, é, inegavelmente, meio informal de mudança na Constituição Federal, uma vez que, ao se realizar em juízo a verificação das possibilidades de interpretação constitucional da norma em questão, abrindo ou fechando-as dependendo do caso específico, é realizada verdadeira modificação de como a norma constitucional é concebida (ou não) no ordenamento jurídico, que é aplicável para todos. Corroborando com esse entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³ traz que:

“Se, supervenientemente, o Poder Judiciário altera e muda a sua decisão, escolhendo uma outra alternativa (antes possível, em razão do leque de significados da cadeia de signos), cria nova norma,

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Norma e Lei – Mudança Jurisprudencial - Segurança jurídica e Irretroatividade da Norma Judicial*, in *Segurança Jurídica*. Editora Forense, 2013, p. 26-27.

específica e determinada. Tal norma nova equivale a uma nova lei, pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, unívoco, pois sofrera o esvaziamento dos demais sentidos alternativos, por decisão do próprio Poder Judiciário”.

Construído esse raciocínio, fica claro notar como o princípio da irretroatividade das leis deve ser respeitado também quanto a essa inversão de pensamento jurisprudencial. A constituição Federal traz no art. 5º: que “ *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, e, nem poderia fazê-lo, também, a jurisprudência, por pensamento análogo, uma vez que essa jurisprudência que se forma no controle concentrado de constitucionalidade não guarda diferenças na prática com nova lei que sobrepõe-se à anterior, modificando-a e alterando o ordenamento. Candido Rangel Dinamarco¹⁴, em alusão à exposição feita por José Afonso Da Silva, bem pontua que:

“Uma importante condição à segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm, de que as relações realizadas sob o império de uma jurisprudência superior devem perdurar ainda quando tal jurisprudência seja substituída”.

¹⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos*, in Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres, vol. III, São Paulo, Minha Editora, 2005, p. 104.

2.4 A questão da segurança jurídica e da irretroatividade quando modificada a Regra Matriz de Incidência Tributária

Diante do exposto sobre o princípio da Segurança Jurídica e aqueles que dele decorrem, bem como sobre a RMIT, analisemos a modificação de entendimento consolidado em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Vimos que o controle concentrado possui efeito vinculante *erga omnes* e *ex tunc*, podendo esse último ser alterado mediante razões de Segurança Jurídica e excepcional interesse social pelo STF. No entanto, para efeitos de declaração de (in)constitucionalidade que afeta obrigação tributária, são afetadas suas hipóteses normativas.

Em sede de controle concentrado, quando há mudança de entendimento sobre determinada norma tributária, alterando-a, estamos diante da criação de novo tributo, uma vez que está modificando sua regra matriz e, por tal razão, é cabível a modulação de efeitos, já que está introduzindo, informalmente, nova norma jurídica ao sistema. Isso ocorre justamente pela modificação na obrigação tributária, que, ao alterar seu âmago (RMIT), desconfigura a obrigação antes existente e institui uma nova. Assim, sempre que estivermos diante de uma nova obrigação tributária gerada a partir da decisão da Suprema Corte, em respeito ao princípio da segurança jurídica e a irretroatividade da lei, deve-se modular os efeitos em favor do contribuinte.

Não poderia ser diferente, uma vez que não modular em favor do contribuinte seria uma afronta a relação de confiança e boa-fé entre Estado-contribuinte. O contribuinte que não arca com tributo durante anos embasado por teses, súmulas e decisões jurídicas não pode ser prejudicado quando é pego de surpresa por mudança de entendimento jurisprudencial que determina que em realidade o tributo era constitucional e, portanto, devido. O contribuinte age como age embasado na segurança que o próprio direito lhe traz, diante da previsibilidade dos caminhos dispostos à sua frente e, portanto, não pode ser exigido do mesmo tal invasão ao seu patrimônio dessa forma, rompendo a

Segurança Jurídica e demais princípios constitucionais tributários. Não é só o contribuinte que resta prejudicado diante dessa quebra de confiança por parte do Estado como o Ordenamento Jurídico, que, diante da falha ao assegurar o cidadão da legitimidade de seus atos põe em xeque a fé depositada na sua eficiência, lembrando que é dever próprio do Judiciário zelar pelo ordenamento, bem como é dever do Supremo Tribunal Federal ser o guardião da constituição, sendo que de nada adiantaria ter os mecanismos de proteção e não exercê-los de maneira adequada.

Assim, perfeitamente cabível a modulação de efeitos quando a decisão inverte o entendimento em desfavor do contribuinte, uma vez que se encaixa no requisito disposto pelo art. 27 da lei 9.868/1999.

Não obstante esse raciocínio, nem sempre o Supremo Tribunal Federal tem agido de acordo com tal lógica. No caso que abordava a possibilidade de cobrança do COFINS de instituições profissionalizantes – RE 377.457, a mesma foi dada como constitucional, depois de mudança radical de entendimento que estava inclusive sumulada pelo STJ. Naquele instante, foi negada aos contribuintes a modulação de efeitos, o que resta uma afronta a tudo que foi exposto anteriormente, afinal o contribuinte aqui agia diante de consolidado entendimento jurisprudencial -até mesmo sumulado!-, não havendo que se falar na impossibilidade da modulação de efeitos, afinal, trata-se de evidente caso cuja modulação resguardaria a segurança jurídica.

Já foi abordado anteriormente que é o contribuinte – e não o Fisco, que é o dependente da relação tributária no quesito da confiança, já que é ele que confia suas ações na previsibilidade do Direito. A modulação de efeitos nesses casos também atua como garantidora dessa confiança, da qual não depende o Fisco, uma vez que é o Estado que dita as normas e possui diversos recursos ao seu dispor para sua própria segurança, como a criação de novos tributos, caso necessário, para preencher os cofres públicos no caso de decisão que vá de encontro ao seu interesse.

Imaginemos situação em que a retroação desfavorece à Fazenda Pública, uma vez que teria de restituir os valores pagos indevidamente ao

contribuinte por razão de novo entendimento trazido pelo STF (inclusive, é o caso do RE 574.706, que trata da exclusão do ICMS para base de cálculo do PIS e COFINS), o fisco traz por diversas vezes a alegação de que tal restituição causaria um rombo nos cofres públicos indo de encontro ao interesse social bem como afetaria a segurança jurídica, no entanto, diante do pensamento aqui construído, não pode a Fazenda invocar tais argumentos para que ocorra a modulação de efeitos em seu favor, visto que não é a mesma a dependente da relação de confiança Estado-contribuinte, pois esta existe para proteger o contribuinte diante do Poder de Tributar e não o contrário. Além disso, quando a norma é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal a mesma não pode prevalecer diante de sua nulidade (Princípio da Nulidade dos Atos Inconstitucionais), só podendo ser confrontado para que haja a ponderação dessa nulidade – modulação de efeitos – a partir de outro valor constitucional, não sendo a arrecadação do fisco um desses argumentos razoáveis¹⁵, como o é a Segurança Jurídica.

É por esse motivo que devem, também, ser respeitados os direitos do contribuinte que já se solidificaram no passado, apoiados por lei e entendimento superior vigentes à época e pelos princípios aqui explicitados cuja previsão encontra respaldo na própria Constituição Federal. De outro modo, não só o Ordenamento Jurídico restaria desprotegido pela incerteza do direito causado, mas também restaria atacada a própria noção de justiça, com a qual a Segurança Jurídica está intrinsecamente envolvida.

¹⁵ “O Estado encontra outros meios para o atendimento de suas finalidades essenciais, sem precisar valer-se da preservação dos efeitos de normas inconstitucionais”. (SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Aline Nunes . *Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal*, in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013, p. 124).

Conclusão

Os limites ao poder de tributar, encrustados na Constituição Federal de 1988, constituem direitos e garantias do contribuinte, que o munem, diante do Estado, contra seu exercício exacerbado, constituindo direito fundamental, uma vez que, não esqueçamos, a tributação estatal configura em exceção ao direito de propriedade estabelecido na própria Carta Magna.

Ainda, quanto a esses limites temos a Segurança Jurídica, que abarca os princípios da boa-fé, confiança e irretroatividade das leis, como princípio corolário do ordenamento jurídico e também indispensável ao valor de justiça. Sem Segurança Jurídica, o ordenamento fica prejudicado como um todo, visto que a mesma atua tanto nas relações jurídicas passadas quanto presente-futuras, protegendo o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, como, também, projetando-se para o futuro, construindo um caminho lógico a ser seguido pelos particulares quanto a que ações tomar ou não.

Visto isso, temos que a Segurança Jurídica se apresenta como princípio intrinsecamente relacionado com noções de estabilidade e previsibilidade dentro do ordenamento jurídico, atuando tanto para trás quanto para frente: zelando, naquelas, as relações jurídicas já consolidadas e, nestas, quanto a estabilidade oferecida àqueles processos por vir.

Do outro lado, também foi feita uma análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária e seus critérios, bem como a necessária presença dos mesmos para que a regra-matriz estivesse configurada. Bastaria que um somente faltasse para que prejudicasse a norma jurídica tributária. Nesse viés, também possível chegar à conclusão de que com a modificação de um ou mais critérios a norma jurídica aqui equacionada deixa de ser o que era e passa a ser outra nova, e, portanto, deve passar a respeitar os mesmos preceitos e princípios que toda norma jurídica respeita quando entra no ordenamento jurídico.

Diante dessas considerações, temos que o controle concentrado de constitucionalidade em matéria tributária tem o condão de criar, informalmente, novas normas jurídicas, que abala a estrutura jurídica ao se chocar com a Segurança Jurídica diante da modificação da Regra-Matriz. A mudança de

posicionamento jurisprudencial, imprevisível e que derruba entendimento prévio consolidado, desestabilizando a relação de confiança Fisco-Contribuinte, deve ser modulada, a fim de preservar não só os princípios aqui tratados, mas o próprio Direito em si, estando plenamente de acordo com os requisitos exigidos no art. 27 da lei 9.868/1999.

Bibliografia

AVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5ª edição. Editora Saraiva, 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional tributário. Editora Malheiros. São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. São Paulo, 2016.

_____. Direito tributário Linguagem e Método. Editora Saraiva. São Paulo, 2015.

_____. Paulo de Barros. O Sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias, in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e Lei – Mudança Jurisprudencial - Segurança jurídica e Irretroatividade da Norma Judicial, in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. Editora Noeses. São Paulo, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos, in Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres, vol. III, São Paulo, Minha Editora, 2005.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Em busca de um padrão para modulação temporal tributária. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-busca-de-um-padrao-para-modulacao-temporal-tributaria-26122017#_ftn2. Acesso em: 02/07/2018.

LUHMANN, Niklas. Confianza. Anthropos: Universidad IberoAmericana, 1996.

PEPE, Rafael Gaia Edais; SILVA, Ricardo José da Rocha. O sistema de precedentes no novo CPC e o processo tributário, in Processo Tributário, Editora Jus Podivm. São Paulo, 2017.

ROCHA, Sérgio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo: instrumentos de desconstitucionalização do Direito Tributário, in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Aline Nunes. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, in Segurança Jurídica. Editora Forense, 2013.

SCOCUGLIA, Livia. O que pensam os ministros do STF sobre modulação em casos tributários?. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/ministros-stf-modulacao-tributarios-23052018>. Acesso em: 02/07/2018.

_____. Supremo exclui ICMS da base do PIS e da Cofins. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/supremo-exclui-icms-da-base-do-pis-e-da-cofins-15032017>. Acesso em: 13/07/2018.

TORRES, Heleno Taveira. Modulação de Efeitos da decisão e o ativismo judicial. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental#author>. Acesso em: 27/06/2018.