



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM CIÊNCIAS-JURÍDICAS

ALTERAÇÕES NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A SEGURANÇA JURÍDICA

Dissertação apresentada à Universidade Autônoma de Lisboa, Departamento de Direito, para a obtenção do grau de Mestre em Ciências-Jurídicas.

MESTRANDO: Daniel Castro Gomes da Costa
Orientadora: Professora Doutora Stela Marcos de Almeida Neves Barbas

LISBOA,
Janeiro/2016

DEDICATÓRIA

À minha esposa, Antonia Barbosa de Souza Castro, a quem não basta um muito obrigado pelo incentivo diário, dedicação constante e amor eterno.

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Professora Doutora Stela Marcos de Almeida Neves Barbas.
Aos amigos, Ministro José Augusto Delgado e Advogado Thiago Machado Grilo.

RESUMO

A presente dissertação aborda a questão da segurança jurídica na ocorrência de alterações na jurisprudência no âmbito tributário. Para tanto, parte-se do estudo do sistema tributário brasileiro, com alguns contrapontos com o Direito português, ressaltando a importância da observância dos princípios e postulados constitucionais na construção da norma jurídica concreta. O tema é de grande relevância, ante a sua repercussão social e econômica, já que a tributação é o instrumento utilizado pelo governo para a manutenção do Estado em benefício da coletividade e na concretização dos direitos fundamentais da pessoa. Logo, sendo o Direito Tributário o alicerce do Estado para proteger os cidadãos, essa relação jurídica deve incorporar os valores de justiça, coesão e solidariedade, com a exata subordinação do sistema normativo tributário ao quadro normativo da pessoa, propiciando o Estado dos Cidadãos. Nessa perspectiva há um impasse entre os poderes Executivo e Legislativo, na medida em que o Executivo está sempre buscando leis que permitam arrecadar mais e o Legislativo quase sempre subserviente ao Executivo, surgindo o Judiciário como o freio desse sistema desvirtuado do estado democrático de direito, com o escopo de combater a inércia do Executivo e a ineficiência do Legislativo, proporcionando à sociedade a concretização dos direitos fundamentais, sem deixar de preservar a segurança jurídica, por meio do uso da jurisprudência consolidada. Nesse cenário, eventuais alterações da jurisprudência devem ser guiadas por instrumentos que preservem a segurança jurídica, apresentando como solução a aplicação das técnicas de sinalização e de modulação de efeitos. Na técnica de sinalização não se aplica o entendimento uniforme, mas já sinaliza para uma futura revisão da jurisprudência, preparando a sociedade para as futuras mudanças. Já na técnica de modulação de efeitos, há a revisão do posicionamento da jurisprudência, com revogação total ou parcial da tese, mas os efeitos da decisão podem ser modulados, com base em diversos princípios constitucionais, primordialmente os da segurança jurídica e da confiança, preservando as expectativas legítimas dos cidadãos, permitindo a previsibilidade e certeza aos atos da vida em sociedade.

PALAVRAS-CHAVE

Segurança jurídica; direito tributário; alteração jurisprudencial; estado democrático de direito. técnica de sinalização; técnica de modulação de efeitos;

RESUME

This dissertation addresses the issue of legal certainty in the event of changes in the tax law framework. To this end, it is the study of the Brazilian tax system, with some counterpoints to the Portuguese law, stressing the importance of respecting the principles and constitutional postulates the construction of concrete legal standard. The theme is highly relevant, given the social and economic repercussions, since taxation is the instrument used by the government for the maintenance of the State for the benefit of the community and the achievement of fundamental human rights. Soon, with the Tax Law foundation of the state to protect citizens, this legal relationship must incorporate the values of justice, solidarity and cohesion, with the exact subordination of the tax system to the normative framework of the person providing the State Citizens. From this perspective there is an impasse between the executive and legislature, to the extent that the government is always seeking laws that allow collect more and the legislature often subservient to the executive, resulting in the judiciary as the brake of this distorted system of democratic rule of law, with the aim of combating the inertia of the Executive and the inefficiency of the legislature, giving the company the realization of fundamental rights, while upholding legal certainty through the use of established case law. In this scenario, any changes in the law should be guided by instruments that preserve legal certainty, presenting as a solution the application of signaling techniques and modulation effects. In signaling technique does not apply uniform understanding, but already points to a future review of the case law, preparing the company for future changes. In the effects of modulation technique, there is a review of the case law position, with total or partial revocation of the thesis, but the effects of the decision may be adjusted, based on several constitutional principles, primarily those of legal certainty and confidence, while preserving the legitimate expectations of citizens, enabling predictability and certainty to the acts of society.

KEYWORDS

Legal certainty; tax law; change case law; Democratic state. signaling technique; effects modulation technique;

ÍNDICE GERAL

1 – INTRODUÇÃO.....	08
2 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SIMILITUDES COM O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS.....	10
2.1. Sistema Constitucional Tributário	10
2.2. Princípios Tributários do Direito Brasileiro e Português	16
2.2.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	21
2.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva	23
2.2.3. Princípio da Anterioridade	24
2.2.4. Princípio da Isonomia	25
2.2.5. Princípio da Moralidade	27
2.2.6. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária	27
2.2.7. Princípio da Vedação ao Confisco	29
2.2.8. Princípio da Vedação à Limitação de Tráfego ou Bens	29
2.2.9. Princípio da Uniformidade da Tributação.....	30
2.2.10. Princípio da Segurança Jurídica.	31
2.2.11. Princípio da Boa-fé e da Confiança.	36
2.3. Direito Tributário e sua Importância com os demais Ramos do Direito.....	39
3 – SUBORDINAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO AO QUADRO JURÍDICO DA PESSOA HUMANA.....	43
3.1. Relação entre Estado e Direito	45
3.2. Estado: Origem, Elementos e Finalidades.....	47
3.3. Estado Democrático de Direito	49
3.4. Interesse Público e Concretização de Direitos Fundamentais	50
3.5. Releitura do Princípio da Supremacia do Interesse Público em razão da Teoria dos Direitos Fundamentais da Pessoa no Estado Democrático de Direito	52
3.6. Cidadania Fiscal e Estado dos Cidadãos. Um novo Estado Democrático de Direito – Democracia Participativa	55
3.7. Estado dos Cidadãos - Subordinação do Direito Tributário ao Quadro Jurídico da Pessoa Humana	58

4 – DESLOCAMENTO DA DEMOCRACIA DA BASE DO ESTADO PARA A JUSTIÇA. PAPEL DO JUDICIÁRIO PARA A PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA	62
4.1. Diferença entre Jurisprudência e Precedente	62
4.2. Abordagem Histórica dos Sistemas de Jurisdições e a Influência no Direito Brasileiro e Português	64
4.3. Sistema Judicial Português e Brasileiro.....	69
4.4. Distinção entre Regra Jurídica, Princípios, Postulados e Norma Jurídica Concreta.....	70
4.5. Teoria dos Precedentes	72
4.6. Sistema Jurídico Brasileiro - Influências do Civil Law e do Common Low.....	77
4.6.1. Superior Tribunal de Justiça.....	81
4.6.2. Supremo Tribunal Federal.....	83
4.7. Alteração da Jurisprudência Consolidada	87
4.8. Harmonização da Alteração da Jurisprudência e Preservação da Segurança Jurídica	87
 5 – CASO CONCRETO DE ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SEM A OBSERVÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA. OFENSA AO PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	94
5.1 Caso COFINS.....	94
5.2. Entendimento Consolidado do Superior Tribunal de Justiça.	97
5.3. Modificação da Jurisprudência Consolidada pelo Supremo Tribunal Federal.....	100
5.1.3. Negativa de Modulação de Efeitos.	103
 6 – SEGURANÇA JURÍDICA E DECISÕES EM MATÉRIA FISCAL	108
 7 – CONCLUSÃO	117
 8 – ANEXOS.....	121
 9 – BIBLIOGRAFIA.....	142

1 – INTRODUÇÃO

O objetivo proposto no presente trabalho foi refletir a questão da segurança jurídica na ocorrência de alteração da jurisprudência no âmbito tributário, apontando, ao final, proposta de solução para garantia da proteção da confiança legítima dos cidadãos/contribuintes criada pela atuação dos órgãos estatais.

Para cumprir esse mister, buscou-se, primeiramente, fazer um apanhado acerca da formação do ordenamento jurídico tributário brasileiro, efetuando-se um contraponto com o ordenamento jurídico português, a partir da Constituição de ambos os países.

No primeiro capítulo, pinçaram-se os principais princípios e postulados que compõe o sistema constitucional tributário brasileiro, alguns dispostos de forma expressa, outros aplicados e interpretados de forma implícita, mas todos de grande importância. Foram objeto de estudos: princípio da legalidade tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da anterioridade, princípio da isonomia, princípio da moralidade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da vedação ao confisco, princípio da vedação à limitação de tráfego ou bens, princípio da uniformidade da tributação, princípio da segurança jurídica e princípio da boa-fé e da confiança das expectativas legítimas.

No segundo capítulo, trabalhou-se com a ideia de que todos os princípios e regras que compõe o sistema tributário devem estar subordinados ao quadro jurídico da pessoa humana. Para tanto, oferecemos a origem, os elementos e finalidades do Estado e sua relação com o Direito e a constituição de um estado democrático de direito, a partir de uma releitura do princípio da supremacia do interesse público com base na teoria dos direitos fundamentais para a constituição de um novo estado democrático de direito, por meio da democracia participativa, construindo, destarte, um "Estado do Cidadãos".

Desembarcando do ideal para o autêntico estado democrático de direito, o capítulo terceiro abordou o deslocamento da democracia da base do Estado para a Justiça, apresentando o Judiciário como protagonista da segurança jurídica. Nesse contexto, trouxemos uma abordagem histórica dos sistemas de jurisdições e a influência que exerce no direito brasileiro e português, apontando as diferenças entre jurisprudência e precedente, realizando a distinção entre regras, princípios e postulados, além de trazer a teoria dos precedentes e a aplicação no Brasil, assinalando, concomitantemente, a necessidade de harmonização da alteração da jurisprudência com a preservação da segurança jurídica.

No capítulo quinto, proporcionamos precedente emblemático do Brasil, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, o "caso COFINS" - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

Nas decisões apresentadas, os tribunais de superposição não observaram o dever de preservar a confiança legítima dos cidadãos/contribuintes, que já haviam organizado a estrutura de suas empresas com base em decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, sem que houvesse aplicação de nenhum mecanismo para a preservação da segurança jurídica.

Por fim, no capítulo sexto, onde se desenvolveu o tema central desta dissertação, busca-se efetuar uma abordagem reflexiva acerca da importância dos limites para alteração da jurisprudência no âmbito tributário, assinalando algumas sugestões para preservação da segurança jurídica, já que tais comportamentos do Judiciário inovam na ordem jurídica da mesma forma que se inova na criação de nova legislação, devendo, pois, receber tratamento equânime, mantendo-se a coerência e unidade do ordenamento jurídico.

Com efeito, o tema ora apresentado é de grande relevância, na medida em que trata de assunto relacionado à organização da tributação, cujo dever de pagar tributos, além de constituir uma obrigação fundamental dos cidadãos, é uma garantia da vida em sociedade, devendo, pois, ser observado em conjunto com todos os princípios e garantias constitucionais e legais, com o fim de evitar a opressão do Estado contra o cidadão/contribuinte.

2 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS SIMILITUDES COM O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

2.1. Sistema Constitucional Tributário

A Constituição é o fundamento de validade do Sistema Tributário direito brasileiro e também do direito português.

A Constituição é a norma suprema de um Estado e consiste em um conjunto integrado de comandos normativos – postulados, princípios, regras – os quais devem ser interpretados e aplicados sistematicamente, pois servem de fundamento de validade para as demais normas que lhes são hierarquicamente inferiores: leis, decretos, resoluções e medidas provisórias.

Nas palavras de Luís Roberto Barroso a “constituição, já se teve oportunidade de assinalar, é um sistema de normas jurídicas. Ela institui o Estado, organiza o exercício do poder político, define os direitos fundamentais das pessoas e traça os fins públicos a serem alcançados.”¹

Sendo a Constituição um conjunto integrado de princípios, regras e postulados que regem o Estado, sua estrutura e seus órgãos, ela deve ser interpretada de maneira contextual e sistemática para garantir os dogmas por ela estabelecidos em benefício do bem comum.² É o que chamamos de sistema constitucional³.

A Constituição brasileira de 1988 possuiu um corpo normativo, por meio do qual os princípios, as regras e os postulados que lhe servem de base para elaboração irradiam e dão significação, o que é denominado de sistema constitucional integrado.⁴

Nesse espírito, André Ramos Tavares⁵ aponta que o sistema constitucional é um somatório de normas, sendo catalogadas normas, regras e princípios. No mesmo sentido se pronuncia Nelson Nery Junior.⁶

¹ BARROSO, Luís Roberto – **O Direito Constitucional E A Efetividade De Suas Normas. Limites E Possibilidades Da Constituição Brasileira**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 71.

² “[...] a indispensabilidade dos princípios constitucionais na sua função ordenadora, não só porque harmonizam e unificam o sistema constitucional, como também porque revelam a nova idéia de Direito (noção do justo plano de vida e no plano político), por expressarem o conjunto de valores que inspirou o constituinte na elaboração da Constituição, orientando ainda as suas decisões política fundamentais.” (CARVALHO, Kildare Gonçalves – **Direito Constitucional Didático**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1996, p. 159).

³ “Geraldo Ataliba, que na obra do Sistema constitucional brasileiro, preocupou-se em dar aos enunciados normativos contidos no texto constitucional vigente à época, uma unicidade capaz de erigi-los à condição de sistema. Assim, definiu sistema jurídico como sendo um: “conjunto ordenado de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”. (FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín – **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 119).

⁴ CARVALHO, Kildare Gonçalves – **Direito Constitucional Didático**. Belo Horizonte: Editora Del Rey. 1996, p. 159/160.

⁵ “[...] do ponto de vista estritamente normativo, pode-se considerar o sistema constitucional como um somatório de normas. Foi recentemente que se assumiu a existência de uma categoria geral, um gênero, que são justamente as normas. Desdobram-se as normas em duas espécies: as regras e os princípios. Estes dois últimos, pois, passam a ser espécies do gênero normas. É a classificação que se adota também aqui.” (TAVARES, André Ramos - **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 102-103.)

Usualmente os vocábulos “princípios” e “postulados”, “regras” e “normas” são comumente empregados como sinônimos. Contudo não o são, porquanto cada um deles é provido de própria significação, motivo pelo qual se torna necessária a diferenciação entre regras e princípios.

As regras consistem em normas descritivas, cuja aplicação dependem da análise da subsunção entre sua conceituação hipotética e os fatos, enquanto os princípios constituem normas finalísticas, cuja aplicação depende da análise da correlação entre “o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”, como ainda explica Humberto Ávila⁷.

A diferenciação de ambos os institutos é muito explorada pela doutrina de José Joaquim Gomes Canotilho⁸ e Humberto Ávila⁹, os quais, ao analisarem os estudos de pensadores pretéritos e contemporâneos, realizam tal distinção.

⁶ “[...] as regras e princípios são duas espécies de normas; (2) a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre espécies de normas. Saber como distinguir, no âmbito do super conceito norma, entre regras e princípios, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos. A) Grau de abstração: [...]. B) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: [...]. C) Carácter de fundamentabilidade [...]. D) Proximidade da idéia de direito: [...]. etc.” (JUNIOR, Nelson Nery. **Princípios do Processo na Constituição Federal. Processo Civil, Penal e Administrativo**. 9ª. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF (simples e vinculantes) e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 29)

⁷ “Os princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderações com outras e por poderem ser realizadas em vários graus, contrariamente às regras, que estabelecem em sua hipótese definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção. [...] A diferença quanto ao modo de aplicação é a seguinte: enquanto as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção, já que o aplicador deverá confrontar o conceito do fato com o conceito constante da hipótese normativa e, havendo encaixe, aplicar a consequência, os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, na medida em que o aplicador deverá atribuir uma dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto.” (ÁVILA, Humberto – **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 10ª Ed. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 87).

⁸ “As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de *Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem *exigências de optimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada), consoante o seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. Como se verá mais adiante, em caso de *conflito entre princípios*, estes podem ser objecto de ponderação e de harmonização, pois eles contêm apenas exigências ou standards que, em primeira linha (*prima facie*) devem ser realizados; as regras contêm fixações normativas *definitivas*, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de *validade e peso* (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de *validade* (se elas não são correctas devem ser alteradas).” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. (4ª Reimpressão). Portugal: Edições Almedina. p. 1161)

⁹ “Os princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderações com outras e por poderem ser realizadas em vários graus, contrariamente às regras, que estabelecem em sua hipótese definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção. [...] A diferença quanto ao modo de aplicação é a seguinte: enquanto as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção, já que o aplicador deverá confrontar o conceito do fato com o conceito constante da hipótese normativa e, havendo encaixe, aplicar a consequência, os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, na medida em que o aplicador deverá atribuir uma dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto.” (ÁVILA, Humberto – **Teoria Dos Princípios: Da Definição À Aplicação Dos Princípios Jurídicos**. 10ª Ed. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 87).

Com efeito, o termo “princípio”, proveniente do vocábulo latino *principium* ou *principii*, significa o início, o começo, o ponto de partida. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “Em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nessa medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.”¹⁰

Na ciência do direito, os princípios são, portanto, os valores a partir dos quais se delineia todo um sistema jurídico de normas e com base nos quais devem ser interpretadas as demais regras jurídicas do ordenamento, e podem estar inseridos na Constituição ou nas leis que lhe são inferiores.

Muitos sentidos diversos estão vinculados à palavra “princípio” e podem ser atribuídos o significado ao ponto de começo de algo, ou seja, o início – princípio (caráter normativo): “significa norma que contém o início ou esquema de um órgão, entidade ou de programa, como são as normas que chamamos de “princípio institutivo” e de “princípio programático”. Contudo, quando a palavra princípio é utilizada, por exemplo, no Título I da Constituição Federal do Brasil, traz o significado de “mandamento nuclear de um sistema.”¹¹

Princípios são normas que exigem a realização de algo da melhor maneira imaginável, dentro da reserva do possível, e não exigem nada em termos de “tudo ou nada”¹². Podem ser cumpridos em diferentes graus, a depender do contexto fático e/ou jurídico.¹³

Os princípios caracterizam-se ainda, por: a) estabelecer um “estado de coisas” vinculado à graduação comportamental, possuindo uma finalidade jurídica relevante; b) interpretação e aplicação, demandando a análise do caso concreto, correlacionando o estado de coisas (finalidade) e os efeitos decorrentes da conduta tida como necessária; c) serem complementares e parciais, tendo caráter acessório contributivo, sem gerar uma solução específica e, tão somente, contribuindo para a decisão.¹⁴

José Augusto Delgado delimita os princípios em diversas qualidades de normas, por considerar que uns possuem maior grau de abstração que outros e podem ser ajustados em inúmeras situações, o que os transforma em objeto de aplicação, sendo uns destinados ao Poder Público,

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio – **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007. p. 37.

¹¹ SILVA, José Afonso da – **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 27-28.

¹² “Princípios são normas que exigem a realização de algo, da melhor forma possível, de acordo com as possibilidades fácticas e jurídicas. Os princípios não proíbem, permitem ou exigem algo em termos de (tudo ou nada); impõem a otimização de um direito ou de um bem jurídico, tendo em conta a (reserva do possível), fática ou jurídica. [...]” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Curso de Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª Ed. Coimbra, Portugal: Editora Almedina, 1993, p. 1255).

¹³ JUNIOR, Nelson Nery – **Princípios do processo na Constituição Federal. Processo civil, penal e administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 29.

¹⁴ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 183-184.

outros aos jurisdicionados, podendo consistir um estado ideal de coisas a ser buscado, mandados de otimização, outras com o fim de compatibilizar com outros princípios, finalísticas.¹⁵

Notamos que os princípios, detentores de maior grau de abstração e generalidade – teoria clássica¹⁶ –, são valores a serem considerados no momento de interpretação das demais normas, já que lhes dão significação e possibilitam mais amplitude interpretativa do direito material, relacionando-o, e, principalmente, adequando-o às normas presentes no ordenamento jurídico.

Tanto a Constituição brasileira quanto a portuguesa são dotadas de princípios expressos ou explícitos, ou seja, que fazem parte de sua estrutura, que decorrem do regime e sistema por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que tenha sido signatária, todos refletindo os valores e dando aceção jurídica aos textos normativos.

São exemplos de princípios explícitos inseridos na Constituição brasileira de 1988: o princípio da separação dos poderes (art. 2º)¹⁷; os princípios que regem as relações internacionais do Brasil (art. 4º)¹⁸; o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*)¹⁹; os princípios que regem as atividades da Administração Pública (art. 37)²⁰; os princípios constitucionais tributários (art. 150 a art. 152); os princípios que regem a ordem econômica (art. 170)²¹.

¹⁵“(…) I - objeto de aplicação; II - destinadas ao Poder Público e aos jurisdicionados; III - que têm por função o estabelecimento de um estado ideal de coisas a ser buscado; IV - com atuação compatibilizada com outros princípios; V - finalísticas; VI - contendo relatos com maior grau de abstração, haja vista não especificarem a conduta a ser seguida; e, VII - que são aplicadas a um conjunto amplo, por vezes, de indeterminadas situações;” (DELGADO, José Augusto - **Os postulados e os princípios na constituição federal de 1988: Aspectos Conceituais. Estudo in princípios Constitucionais Fundamentais**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 626).

¹⁶ “[...] os princípios são normas de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e que, por isso, exigem uma aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador; [...] Contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número [quase] determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número [quase] determinado de pessoas), e que, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete. Essa é a teoria clássica do Direito Público, inicialmente difundida pelos estudos de Direito Administrativo e de, pois transplantada para os trabalhos de Direito Constitucional. É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas-mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam seus efeitos.” (ÁVILA, Humberto - **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 84).

¹⁷ CF/88: “Art. 2º: São poderes do União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

¹⁸ CF/88: “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.”

¹⁹ CF/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”

²⁰ CF/88: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

²¹ CF/88: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental

Já no que toca à Constituição portuguesa, há diversos exemplos de princípios explícitos, como princípio do Estado de Direito, Princípio da Dignidade da Pessoa Humana (artigo 1), Princípio da Igualdade (artigo 12 e seguintes), Princípios da Socialidade (artigo 63 e seguintes), princípios que regem a organização económica (artigo 80 e seguintes), princípios que regem o sistema financeiro e fiscal (artigo 101 e seguintes) e princípios que regem a organização dos tribunais (artigo 209 e seguintes).

Superando as características específicas direcionadas aos princípios, verificamos que tanto as regras quanto os postulados estão estritamente ligados àqueles para a formalização do sistema constitucional.

Do mesmo modo, José Joaquim Gomes Canotilho²² divulga que as regras "são normas que, verificados determinados pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos, sem qualquer exceção (direito definitivo)".

Norma, de tal modo, é o sentido ou significado que se extrai da leitura de uma disposição legal. Também nas palavras de Canotilho²³, "é o sentido ou significado adscrito a qualquer disposição (ou a um fragmento de disposição, combinação de disposições, combinações de fragmentos de disposições). Disposição é parte de um texto ainda a interpretar; norma é parte de um texto interpretado.

E, conforme sopesado, norma é um gênero do qual as regras e princípios são espécies.²⁴

Validamente, as regras jurídicas podem ser definidas como disposições jurídico-constitucionais, legais e regulamentares que carregam em si normas jurídicas em sentido amplo. José Augusto Delgado delimita que as regras são determinações objetivas, com aplicação restrita, cria obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida.²⁵

dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade económica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

²² CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Curso de Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª Ed. Coimbra, Portugal: Editora Almedina, 1993, p. 1255.

²³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Curso de Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª Ed. Coimbra, Portugal: Editora Almedina, 1993, p. 1201-1202.

²⁴ "Realmente, mesmo sem detença maior, resta claro a extraordinária importância dos princípios. Deveras, todas as vezes que se reporta ao termo deseja-se recorrer à inteireza de sua carga significativa, denotativa da extraordinária importância que se empresta à sua noção no contexto dos sistemas. Normas-princípio e normas-regra não excluem, não brigam entre si. Ao reverso, devem ser estudadas e interpretadas conjuntamente, dentro do contexto de seu sistema, lembrando mais uma vez que, somente tendo eleito um sistema como objeto de estudo ou trabalho, que se poderá identificar suas regras e princípios, já que um mesmo elemento pode ser regra para determinado um sistema e princípio para um outro (sub)sistema, incluído naquele, de caráter mais geral." (DUARTE, Leonardo Avelino – **Lições de Direito Administrativo**. Campo Grande: edição própria, 2010, p. 35).

²⁵ "I – determinações contendo descrições objetivas de condutas; II – disposições com aplicação restrita a um conjunto de situações; III – ditames que se apresentam de forma "dissociada dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento"; e, IV – imposições com objetivo de estabelecimento de "obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida" (DELGADO, José Augusto – **Os postulados e os princípios na**

Nesse sentido, Humberto Ávila aduz que "As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos."²⁶

Já os postulados normativos são as normas que definem a metodologia a ser utilizada para a aplicação de outras normas e, por isso, chamados de metanormas.²⁷ São normas de segundo grau que não impõem um fim ou um comportamento específico, mas estruturam o dever de realizá-lo. Ou seja, são descrições estruturantes da aplicação de outras normas cuja função é otimizar e efetivar princípios e regras. Os postulados não se confundem com os princípios nem com as regras, porque não buscam um "fim" nem estabelecem uma "conduta".²⁸

Ou seja, são diretrizes direcionadas ao intérprete da norma e sempre implicam a existência de outras normas que lhe constituem o objeto, no caso as regras e princípios, objetos da aplicação dos postulados.²⁹

Os princípios irradiam comandos normativos e tem sentido efetivo. Já os postulados não são provados e/ou demonstrados, são apenas objetos de consenso e permitem a aceitação de uma ou mais teorias que resultam, muitas vezes, em edição de leis.

Como exemplos de postulados de natureza constitucional, podemos citar os seguintes: concordância prática, eficiência, igualdade, juridicidade, legalidade, proibição dos excessos, proporcionalidade, razoabilidade, reciprocidade, os hermenêuticos e os normativos aplicativos³⁰.

Como vemos, é flagrante a importância dos postulados no sistema constitucional, considerando que uma Constituição é sempre fruto de anos de lutas sociais e defesa de valores

constituição federal de 1988: aspectos conceituais. Estudo in princípios constitucionais fundamentais. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 627).

²⁶ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 10ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 183-184.

²⁷ "Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. As duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas." (ÁVILA, Humberto – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 10ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 124).

²⁸ ÁVILA, Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos. 12º Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 88/89.

²⁹ Op. cit. p. 78-79.

³⁰ José Delgado delimita como postulados normativos aplicativos o da proporcionalidade, o da razoabilidade, o da proibição de excesso, o da juridicidade, o da concordância prática, o da eficiência, o da igualdade, o da legalidade, o da reciprocidade (DELGADO, José Augusto – **Os Postulados e os Princípios na Constituição Federal de 1988: Aspectos Conceituais. Estudo In Princípios Constitucionais Fundamentais.** São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 639).

fundamentais, como a democracia, a cidadania, as liberdades públicas, e os postulados responsáveis pela motivação de diversos institutos.

Logo, podemos dizer que a Constituição é carregada de valores-postulados que serviram de norte para sua elaboração e consolidação, que, por caráter permanente, ficarão sedimentados em torno da órbita constitucional, irradiando-se entre seus comandos normativos, dando-lhes definição.

Outrossim, mister apostilarmos que todos os dispositivos da Constituição devem ser interpretados sob a ótica dos fundamentos da República Federativa do Brasil, dos fundamentos da ordem econômica, da ordem social, da democracia, do federalismo, das liberdades públicas e do pluralismo.

Tecida tais elucidações, devemos ressaltar, ao mesmo tempo, que da mesma forma que ocorre na Constituição da República Portuguesa, no momento de interpretar e aplicar qualquer norma constitucional e/ou infraconstitucional, devemos levar em consideração os postulados e os princípios, com a finalidade de tornar concretos os elementos teleológicos perseguidos pelo legislador constituinte.

Não se deve olvidar que os postulados e princípios constitucionais são mandamentos de caráter eminentemente axiológico, valorativo e teleológico, alçados a nível constitucional por refletirem os anseios econômicos e sociais contemporâneos à elaboração e promulgação da Constituição e indispensáveis para a interpretação das normas constitucionais de caráter normativo.

Neste sentido, a Constituição brasileira de 1988 consiste num conjunto integrado de dispositivos cujos postulados e princípios de natureza axiológica permanecem constantemente em torno da órbita constitucional e ensejam-lhe os comandos por meio das regras escritas, também principiológicas ou somente as de caráter normativo, devendo ser interpretadas como um todo, uma unidade.

2.2. Princípios Tributários do Direito Brasileiro e Português

Os sistemas constitucionais do Brasil e de Portugal possuem diversos princípios e normas gerais aplicáveis ao ordenamento jurídico. Todavia, paralelo a esse sistema existem outros subsistemas constitucionais, os quais possuem princípios e normas específicas que lhes são inerentes e aplicáveis somente à sua seara. Esse é o caso, por exemplo, do subsistema constitucional tributário.

Para a compreensão do objeto do estudo proposto, é necessário fazermos uma breve análise de parte do sistema constitucional brasileiro e, para demonstração de similitude, o sistema constitucional português, para entender no onde encontra arraigado o subsistema tributário, com vistas à contextualização deste, que é o objeto do presente de estudo.

Conforme explana Paulo de Barros Carvalho³¹, o sistema de normas pátrias é constituído de diversos subsistemas que apontam em muitas direções, entretanto, quando buscam seu fundamento, reúnem-se em torno da Constituição Federal, que está no topo do ordenamento jurídico pátrio, o que a torna o vértice do sistema jurídico nacional.

Assim, sistema ou subsistema constitucional tributário é a denominação atribuída ao conjunto de normas previstas na Constituição Federal que regulamentam a atividade estatal de arrecadação de tributos.³²

Apesar do sistema anteriormente apresentado, que considera a Constituição como um sistema de regras e princípios³³, bem como postulados, impende voltar a atenção aos princípios, até porque as regras têm base nestes, assim como ocorre na relação entre normas constitucionais e infraconstitucionais.

A atividade financeira do Estado brasileiro encontra-se albergada nos artigos 163 a 169 (Das finanças públicas) da Constituição Federal, enquanto a do Estado português encontra-se prevista nos artigos 101 a 107 (sistema financeiro) da Constituição portuguesa.

Atividade financeira consiste na arrecadação de receitas tributárias e sua aplicação nas despesas necessárias ao alcance das finalidades públicas. Assim, a referida arrecadação é a atividade tributária do Estado e traduz-se em apenas parcela da atividade financeira estatal.³⁴

³¹ “É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica, que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.” (CARVALHO, Paulo de Barros - **Curso de Direito Tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 137-138)

³² “Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. [...] O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.” (CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 189-190)

³³ “A existência de regras e princípios, tal como se acaba de expor, permite a descodificação, em termos de um «constitucionalismo adequado» (Alexy: gemässigte Konstitutionalismus), da estrutura sistêmica, isto é, possibilita a compreensão da constituição como sistema aberto de regras e princípios.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra-Portugal: Livraria Almedina, 1999, p. 1088)

³⁴ “Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita. (...) Com os recursos assim obtidos, o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares. Contrata serviços de terceiros. (...) Entrega subvenções econômicas e sociais. Subsidia a atividade econômica. A obtenção da receita e a realização dos gastos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual. Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira.” (TORRES, Ricardo Lobo – **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 3)

Para a realização dessa parcela da atividade financeira – a tributária – foram previstos na Constituição Federal princípios, regras e postulados que lhe são próprios, o que dá origem ao subsistema constitucional tributário.

Na Constituição Federal brasileira, o sistema constitucional tributário é formado por um conjunto integrado de dispositivos constitucionais (artigos 145 ao 162) e encontra-se regulamentado pela legislação infraconstitucional, tal qual a Lei n. 5.172/66, Código Tributário Nacional, e a legislação esparsa.

Com efeito, o Código Tributário Nacional é uma legislação da União aplicável a todos os entes federativos como normas gerais em relação aos tributos de competência estadual e municipal. E como norma específica em relação aos tributos de competência privativa da União, mesmo que arrecadados e fiscalizados nas demais unidades federativas.

Não obstante, em razão das capacidades de auto-organização e autorregulação atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pelos artigos 25, 32 e 29 da CF/88³⁵, respectivamente, e em razão da previsão, também constitucional, cada um desses entes (art. 155 e art. 156, também da CF) possui competência tributária, ou seja, possuem jurisdição de criar sua legislação tributária específica de atuação (Código Tributário Estadual, Código Tributário Municipal e leis esparsas quanto aos tributos que lhes são privativos).

Consignamos, além disso, que a Constituição de 1988 também prevê a figura jurídica dos Territórios, que são autarquias administrativas vinculadas à União (art. 18, § 2º. c.c art. 33 da CF/88³⁶) e que, embora não existam em nosso país, podem vir a ser criados.³⁷

³⁵ CF/88: “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.” e “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. [...]”

“Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos [...]”

³⁶ CF/88: “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. [...]. § 2º - Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.[...]”

Art. 33. A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios. § 1º - Os Territórios poderão ser divididos em Municípios, aos quais se aplicará, no que couber, o disposto no Capítulo IV deste Título. § 2º - As contas do Governo do Território serão submetidas ao Congresso Nacional, com parecer prévio do Tribunal de Contas da União. § 3º - Nos Territórios Federais com mais de cem mil habitantes, além do Governador nomeado na forma desta Constituição, haverá órgãos judiciários de primeira e segunda instância, membros do Ministério Público e defensores públicos federais; a lei disporá sobre as eleições para a Câmara Territorial e sua competência deliberativa.”

³⁷ “Os Territórios Federais não são mais considerados como componentes da Federação, como equivocadamente o eram nas Constituições precedentes. A Constituição lhes dá posição correta, de acordo com sua natureza de meras autarquias, simples descentralização administrativo-territorial da União, quando os declaram integrantes desta (art. 18, § 2º). Não há mais Territórios Federais, porque a própria Constituição transformou em Estados os de Roraima e Amapá, únicos que ainda existiam. Mas reconhece a possibilidade de sua criação, sua ulterior transformação em Estado ou sua reintegração no Estado de origem, consoante regulamentação por lei complementar (art. 18, § 2º), e sua organização administrativa e judiciária por lei ordinária, conforme disciplina o art. 33.” (SILVA, José Afonso da – **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 248)

Nesse momento, é imprescindível trazer à baila o amplo entendimento doutrinário quanto ao Sistema Tributário Nacional, já que diretamente conectado ao Sistema Constitucional Tributário³⁸.

Humberto Ávila³⁹, depois de sopesar o pensamento de alguns doutrinadores⁴⁰, afirma que o Sistema Tributário Nacional relaciona-se com a Constituição, “em especial com os princípios formais e materiais fundamentais, mesmo que não estes não estejam previstos de maneira explícita ou implícita, e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade.”

Na mesma linha, Regina Helena Costa⁴¹ aduz que o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a atividade tributária pode ser caracterizado como Sistema Tributário Nacional.

Assim, quando se refere ao sistema ou subsistema constitucional tributário está se referindo ao conjunto de princípios e normas previstos na Constituição Federal que regulamentam a atividade estatal de arrecadação de tributos.⁴²

³⁸ “Foi a Carta de 1967 a primeira Constituição brasileira a conter um capítulo inteiro a respeito do sistema tributário nacional. Esse modelo, aliás, já vinha pontificado na Emenda Constitucional n. 18/65, que, completando o Texto de 1946, previu um sistema tributário. Assim, tanto a Emenda Constitucional n. 1/69 como a Lex Mater de 1988 seguiram essa tendência. A sistematização constitucional da realidade tributária brasileira possui razão de ser. Através dela procura-se dar organicidade à matéria impositiva, pois dela depende o andamento da economia nacional, em todas as suas dimensões, isto é, federal, estadual e municipal.” (BULOS, Uadi Lammêgo – **Constituição Federal anotada**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1182)

³⁹ “Os princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade. Analisando a referida interdependência entre os princípios jurídicos (também conhecida como “combinação de princípios”), constata-se que a interpretação sistemática do Direito Tributário é marcada – com as conhecidas exceções – por duas características: **primeiro**, a descrição das limitações ao poder de tributar é feita preponderantemente a partir de textos normativos cujo significado frontal é negativo e que são expressamente previstos na Constituição; **segundo**, ela é caracterizada pela falta de combinação entre princípios e bens jurídicos.” (ÁVILA, Humberto – **Sistema Constitucional Tributário de Acordo com Emenda Constitucional Nº 53, De 19-12-2006**. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 21.)

⁴⁰ Tais como Baleeiro, Sampáio Dória, Geraldo Ataliba, Roque Carraza, Borges, Lacombe E Derzi. (ÁVILA, Humberto – **Sistema Constitucional Tributário de Acordo com Emenda Constitucional Nº 53, De 19-12-2006**. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 21.)

⁴¹ “Principiemos por relembrar que, em sentido amplo, a tributação é uma atividade abrangente não apenas da instituição de tributos, mas também da sua arrecadação e da fiscalização de seu recolhimento, estas últimas tarefas eminentemente administrativas. Para tratarmos do sistema tributário nacional, importa sublinhar o que se deva entender por sistema. Para Roque Carrazza, sistema é a “reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam”. (COSTA, Regina Helena – **Curso De Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 33)

⁴² “Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. **O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. [...] O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação**, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.” (CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 189-190)

Concluímos, de tal forma, que o sistema constitucional tributário brasileiro é composto por princípios e regras: a) de caráter geral - regulamentados pelo CTN e pela legislação esparsa – e aplicáveis à todos os entes federados (art. 145 ao art. 152 da CF); b) de caráter específico da União, referentes aos tributos de sua competência exclusiva, arrecadados e fiscalizados no âmbito territorial dos entes federativos menores (art. 153 e art. 154 da CF); c) de caráter específico dos Estados e Distrito Federal, alusivos aos tributos de sua competência privativa – de repetição obrigatória na Constituição Estadual em razão do princípio da simetria constitucional - regulamentados pelos Códigos Tributários Estaduais e por leis esparsas (art. 155 da CF); d) de caráter específico dos Municípios, atinentes aos tributos de sua competência privativa – de repetição obrigatória na Lei Orgânica Estadual, também em razão do princípio da simetria constitucional - regulamentados pelas leis esparsas (art. 155 da CF).

De outro vértice, o Sistema Tributário Português tem como primeira fonte a Constituição da República Portuguesa, nos termos dos artigos 103 (Sistema Fiscal) e 104 (Impostos). Além disso, a competência para legislar⁴³ está estampada no artigo 165, n. 1, alínea “i”, que, salvo autorização do governo, é da competência exclusiva da Assembleia da República legislar sobre "criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas." ⁴⁴

A norma constitucional não se limitou a criar regras de natureza formal sobre processo de produção da lei fiscal, vai muito além, não apenas consagrando princípios clássicos da reserva de lei em matéria fiscal, mas também os aspectos centrais do sistema fiscal português.⁴⁵

Nesse sentido, Saldanha Sanches⁴⁶ sustenta que: “[...] a opção constitucional é, na sua formulação textual, ambiciosa: a CRP pretende, desde 1997, a implantação de um sistema moderno e racional de tributação, com uma boa distribuição dos encargos tributários, que assegure a cobertura das despesas públicas sem criar demasiadas dificuldades aos contribuintes, em geral, as empresas, em especial[...]”.

A partir da Constituição, há um conjunto integrado de dispositivos legais estruturado na Lei Geral Tributária – LGT. Destarte, José Cabalta Nabais⁴⁷, ao se referir à LGT, afiançou que: “[...] estamos perante uma codificação que, em rigor e não obstante o nome, não configura nem uma lei geral nem uma lei tributária. Pois, se à primeira vista, a LGT parece ter pretendido conter a

⁴³ **Constituição da República Portuguesa.** [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁴⁴ SOUSA, Domingos Pereira de – **Direito Fiscal e Processo Tributário.** 1ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 166.

⁴⁵ SANCHES, J. L. Saldanha – **Manual de Direito Fiscal.** 3ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 70.

⁴⁶ Op. cit. p. 68.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta, **Direito Fiscal.** 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 201.

disciplina geral do conjunto de tributos, o certo é que ela integra apenas uma parte da disciplina geral e mesmo esta diz respeito aos impostos."

Aludido escólio deu-se em razão de que parte do direito procedimental tributário ficou de fora, constando no Código de Processo Tributário. Isso sem falar que a Lei Geral Tributária passou a ser aplicada apenas aos impostos, pois o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras em favor de entidades públicas consta de lei especial, nos termos do artigo 3º, n. 3 da LGT⁴⁸.

Temos, de tal modo, que o subsistema constitucional tributário de Portugal é formado pela Constituição da República Portuguesa, como fonte de validade de todas as demais normas tributárias, como a Lei Geral Tributária, que é a sede de codificação geral do direito fiscal, o Código que regula o Procedimento Tributário, a lei que regula o regime geral das infrações tributárias – RGIT, o Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF. Há, além disso, as codificações especiais, específicas para cada imposto.⁴⁹

José Cabalta Nabais⁵⁰, ao sintetizar o sistema tributário português, assim dispõe: “[...]o nosso actual sistema de normas jurídicas fiscais, assemelha-se a uma manta de retalhos em que, para além da incontinência do legislador fiscal e da consequente instabilidade da legislação, as quais impedem uma consolidação mínima do sistema[...]”. Com efeito, não é diferente também neste ponto o sistema tributário no direito brasileiro.

Validamente, considerando que o objetivo desse estudo é o de promover a reflexão acerca da aplicação do princípio da segurança jurídica no direito tributário, entendemos ser necessário lançar o arcabouço de princípios específicos do direito tributário, os quais repercutem no âmbito específico das normas tributárias e que buscam manter a integridade do sistema e assegurar aos cidadãos/contribuintes a segurança que se espera nas relações sociais.

Desse modo, abordar-se-á adiante a sistemática constitucional principiológica da tributação no Brasil, fazendo, ao mesmo tempo, contraponto com o direito português.

2.2.1. Princípio da Legalidade Tributária

No Brasil, este princípio está albergado no artigo 5º, II da Constituição Federal, e consagra em seu texto que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵¹, e ressaltando o instrumento a ser utilizado para regulação das condutas sociais: as leis.

⁴⁸ Artigo 3.º (...) 3 - O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.

⁴⁹ NABAIS, José Casalta, **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 203/204.

⁵⁰ Op. cit. p. 203.

⁵¹ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Em Portugal, o princípio da legalidade está previsto no artigo 103, n. 2, da Constituição Portuguesa, e aduz que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵².

Segundo o princípio da legalidade, todos os membros de uma sociedade ficam submetidos à sua legislação, a qual tem por escopo promover a justiça e a igualdade. Não só os cidadãos ficam sujeitos a ter suas atividades limitadas por normas, mas, principalmente, o Poder Público, que não pode exercer nenhuma atividade ou praticar nenhum ato que não seja legalmente previsto, conforme adverte José Afonso da Silva⁵³.

Anotamos que esse princípio também é aplicável à seara administrativo-tributária por força do que dispõe o art. 150, I da Constituição brasileira, e art. 103, n. 2 da Constituição portuguesa.⁵⁴

Daí, é possível concluir que o tributo só poderá ser exigido e/ou aumentado por força de lei. Isso impede que o contribuinte seja obrigado a recolher tributos sem previsão no ordenamento jurídico vigente.⁵⁵

José Cabalta Nabais⁵⁶, ao discorrer sobre o princípio da legalidade, abaliza que ele deve: “[...] se desdobrar em dois aspectos: no princípio de reserva de lei (formal) e no princípio de reserva material (de lei).”

Quanto ao princípio de reserva de lei (formal), articula que “[...] implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador a estabelecer essa disciplina[...]”. Trata-se da intervenção do Estado no processo de criação da lei dar legitimidade à lei, no sentido de que ela traduz a vontade do povo.

Já no que tange o princípio de reserva material (substancial), profere que “[...] exige que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada [...] elementos essenciais do imposto”.⁵⁷ Trata-se da intervenção do Estado no processo de uma criação da lei

⁵² **Constituição da República Portuguesa**. [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁵³ “É nesse sentido que se deve entender que a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administradores, senão em virtude de lei.” (José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 419)

⁵⁴ CF/88, art. 150, I: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

⁵⁵ “O princípio da não-surpresa está intimamente ligado aos princípios concretizadores do Estado de Direito: legalidade e segurança jurídica. [...]. Ampara-se na legítima aspiração da sociedade em conhecer, com antecedência, o ônus tributário que lhe será exigido – segurança jurídica. A não-surpresa funciona como limitação ao poder de tributar, ou seja, atua como mecanismo de proteção jurídica destinado a tutelar os direitos subjetivos dos contribuintes. É subprincípio do princípio da legalidade e confere a este último maior concretude e densidade.” (MANEIRA, Eduardo – **Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 1994)

⁵⁶ NABAIS, José Casalta, **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 141.

⁵⁷ Op. cit. p. 142/143.

completa, que evite divagações, que possibilite aos cidadãos saberem, antecipadamente, quais são as regras que irão disciplinar determinado tributo.

2.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da CF⁵⁸, e estabelece que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.⁵⁹

Tal princípio traduz-se em corolário do princípio da isonomia, segundo o qual, para a busca da igualdade material, devem ser tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades (art. 5º, *caput* da CF).⁶⁰

Em Portugal não há um princípio específico que verse sobre a capacidade contributiva. A explicação disso pode ser extraída das lições de José Cabalta Nabais⁶¹ que, ao discorrer sobre o princípio da isonomia, assim afirmou: “[...]o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional.”

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva está inserido no princípio da isonomia no seu sentido material, consubstanciado no princípio do estado social, na medida em que cada um deve suportar o imposto conforme seus rendimentos.

Além disso, segundo Nabais, a capacidade contributiva é constituída ora como pressuposto, ora como critério da tributação. Como pressuposto, a capacidade contributiva “exige não só que todos os tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objeto “bens fiscais”, excluindo da tributação por conseguinte, o mínimo existencial como o chamado máximo confiscatório[...]”. como critério a capacidade contributiva “[...] rejeita que o conjunto dos impostos (sistema fiscal) e cada um dos

⁵⁸ CF, art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁵⁹ “A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por seu turno, opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos. Como ver-se-á adiante, [...], a apuração do quantum do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo. [...]. Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais, conforme demonstraremos.” (COSTA, Regina Helena – **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1993, p. 29)

⁶⁰ CF, art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”

⁶¹ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 141.

impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja a nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados[...]”.⁶²

A importância desse princípio é crescente no Direito Português. Exemplo disso é que disposições recentes já lhe fazem referência, como pode ser observado no artigo 4º, n. 1 da Lei Geral Tributária, em que se prescreve: “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.⁶³

Podem, ainda, visualizá-lo no artigo 6º, n. 3 da Lei Geral Tributária⁶⁴, que trata da consideração fiscal da família. Nessa situação, a família é vista como unidade fiscal, impedindo que haja maior carga fiscal pelo simples fato de ter família. Isso implica não tributação do mínimo existencial familiar e a dedução dos encargos com sustento e educação dos dependentes.

Destarte, Gloria Teixeira aborda o princípio da capacidade contributiva como uma das facetas do princípio da equidade e afirma que o sistema ideal seria contribuir pelo que usufrui ou, se for o caso, quem tem mais capacidade contributiva paga mais (equidade vertical), quem tem a mesma capacidade contributiva paga igual (equidade horizontal).⁶⁵

2.2.3. Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade está estampado na Constituição do Brasil de 1988, na qual resta estipulado que a lei que institui ou majora um tributo, depois de publicada, tem eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro, o qual, no Brasil, coincide com o ano civil.

Esse princípio⁶⁶ encontra-se descrito nos artigos 150, III, “b” e “c” e §1º, e 195, §6º, ambos da Constituição brasileira⁶⁷, e determina que os entes federativos são proibidos de cobrar tributos no

⁶² NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 154.

⁶³ **Lei Geral Tributária**. [em linha]. Portugal (17-12-1998) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/codigos/lgt.html>

⁶⁴ Artigo 6.º Características da Tributação e Situação Familiar

1 - A tributação directa tem em conta:

a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;

b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;

c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

3 - A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.

⁶⁵ “[...] um sistema fiscal equitativo seria aquele que no qual o contribuinte contribuiria em função dos benefícios que retirasse do uso dos serviços públicos. Outros critérios poderão ser utilizados como o critério da capacidade de contribuição do contribuinte para o sistema (‘ability-to-pay principle’). Este critério exige que o contribuintes com igual capacidade contributiva devam pagar igual imposto (equidade horizontal) bem como contribuintes com uma maior capacidade contributiva suportem maior carga fiscal (equidade vertical)”. (TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 68).

⁶⁶“O princípio em pauta significa o seguinte: nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado. [...] O que se dá, pois, é que toda a lei que cria ou aumenta tributo fica com sua eficácia

mesmo exercício financeiro que o da entrada em vigor da lei que os instituiu ou majorou ou antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a referida lei⁶⁸ (anterioridade nonagesimal).

Em outras palavras, depois de publicada, a lei passará a produzir efeitos somente no próximo 1º de janeiro, quando os agentes competentes poderão cobrar os respectivos tributos. Sobre os fatos geradores de obrigação tributária ocorridos no exercício anterior não incidirão as normas do referido diploma.

No Direito português, o princípio da anterioridade pode ser extraído da Constituição da República, mas igualmente é vetor do princípio da segurança jurídica, decorrente do Estado democrático de direito.

Segundo José Cabalta Nabais⁶⁹, a proibição de normas fiscais retroativas de incidência oneradoras ou agravadoras da situação jurídica dos contribuintes dispõe de consagração constitucional constante do artigo 103, n. 3 da Constituição: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”⁷⁰.

2.2.4. Princípio da Isonomia

Está esculpido no artigo 5º, *caput*⁷¹, da Constituição de 1988, e aduz que todos são iguais perante a lei.

Acenada previsão constitucional assegura que os intérpretes da lei não desviam a necessária imparcialidade para o exercício das atividades a que estão submetidos. Além disso é uma

sustada, obstada, até o início do exercício financeiro subsequente.” (BASTOS, Celso Ribeiro – **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 111)

⁶⁷ CF/88, art. 150, III, “b” e “c”: [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]” “§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.” CF/88, art. 195: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]” § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.”

⁶⁸ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

⁶⁹ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 141.

⁷⁰ **Constituição da República Portuguesa**. [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁷¹ CF/88, art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]”

garantia que os direitos e as garantias tuteladas no ordenamento brasileiro sejam usufruídas e aplicáveis a todos, de forma igualitária e indiscriminada.

Nesse espírito, José Afonso da Silva refere-se a uma *igualdade jurídica*⁷², na medida em que: “A igualdade aqui se revela na própria identidade de essência dos membros da espécie. Isso não exclui a possibilidade de inúmeras desigualdades morais, políticas, sociais, etc., e “não se aspira [lembra Carmem Lúcia Antunes Rocha] uma igualdade que frustre e desbaste as desigualdades que semeiam a riqueza humana da sociedade plural, nem se deseja uma desigualdade tão grande e injusta que impeça o homem de ser digno em sua existência e feliz em seu destino. O que se quer é a igualdade jurídica que embasa a realização de todas as desigualdades humanas e as faça suprimimento ético de valores poéticos que o homem possa desenvolver. As desigualdades naturais são saudáveis, como são doentes aquelas sociais e econômicas, que não deixam alternativas de caminhos singulares a cada ser humano único.”

Ainda, o art. 150, II, da Constituição brasileira⁷³, determina que todos os contribuintes são iguais perante o Fisco, independentemente da ocupação profissional, função por eles exercida ou origem do objeto tributável.⁷⁴ Portanto na busca da igualdade material, em regra, devem ser tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.⁷⁵

No Direito português, como no brasileiro, o princípio da igualdade traz ínsita a ideia de generalidade ou universalidade, de forma que todos os cidadãos encontram-se adstritos ao cumprimento ao mesmo dever de pagar impostos, aferidos pelo critério da capacidade contributiva.

Nesse sentido José Cabalta Nabais⁷⁶ afiança que: “[...] implica igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos

⁷² SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 212.

⁷³ CF, art. 150, II: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”

⁷⁴ Contudo, vale lembrar algumas situações previstas na Constituição que admitem o tratamento tributário diferenciado. Nessa linha: a) CF, art. 146. “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239; [...]”; b) CF, art. 195, § 7º: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”; e, c) CF, art. 195, § 9º: “As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

Confira-se ainda o que dispõe o art. 152 da CF/88: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

⁷⁵ “Com a limitação objeto do §1º do art. 145 da CF, versando sobre a capacidade contributiva, nada mais faz o princípio da isonomia em matéria tributária do que, hipoteticamente, tratar desigualmente os desiguais, em medida repleta de justiça, uma vez que não deve o miserável responder pelo mesmo imposto de renda a que deve estar sujeito o grande empresário ou banqueiro bem sucedido.” (CAIS, Cleide Previtalli – **O Processo Tributário. Coleção Estudos de Direito de Processo** Enrico Tullio Liebman; v. 22 / coordenação Arruda Alvim. 5ª. ed. ver., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 51)

⁷⁶ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 152.

qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)[...]".

Glória Teixeira⁷⁷ aponta o princípio da não discriminação, de forma que “não discriminar implica tratar igualmente o que é igual ou diferentemente o que é diferente”.

2.2.5. Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade não encontra previsão específica na Constituição Federal do Brasil no título referente à “Tributação e Orçamento”, mas deve ser aplicado na seara administrativo-tributária por força do que determina o art. 37.⁷⁸

O atributo da moralidade está presente na conduta ética, leal, proba, de boa-fé e conscienciosa da Administração Pública, desde o lançamento do crédito tributário até o trâmite final do processo administrativo.

Além disso, a moralidade não deve ser aplicada apenas na vida pública, porque são administrados os bens públicos, ou seja, os bens que pertencem à sociedade, mas também na vida privada, já que se exige do contribuinte uma postura leal, ética, para não burlar o sistema tributário e fugir do dever de solidariedade a todos imposta.⁷⁹

Nota-se que a moralidade é uma via de mão dupla, uma aplicação do princípio de forma horizontalizada, na medida em que se trata de um dever da Administração para com o contribuinte e do contribuinte para com o Estado, nos diversos níveis de atuação, instituição, arrecadação, fiscalização e implementação de direitos fundamentais.

2.2.6. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

O princípio da irretroatividade da lei consta de forma expressa no artigo 5º, XXXVI⁸⁰, da Carta de 1988. A norma inseriu no ordenamento jurídico a ordem de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”⁸¹.

⁷⁷ TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 70.

⁷⁸ CF/88, art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

⁷⁹ “O princípio da moralidade possui um significado particular no Direito Tributário. Ele limita a atividade administrativa em vários aspectos. Importantes são, especialmente, as limitações decorrentes dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança. [...]. (ii) Dimensão normativa Na perspectiva das espécies normativas que as exteriorizam, a moralidade, a proteção da confiança e a boa-fé possuem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípios, na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público.” (ÁVILA, Humberto – **Sistema Constitucional Tributário: De acordo com a Emenda Constitucional N. 51, de 14.2.2006**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 318-319)

⁸⁰ CF/88, art. 5º, XXXVI: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. [...]”

⁸¹ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

No âmbito tributário⁸², especificamente, o princípio da irretroatividade consta no art. 150, III, “a”, da Constituição brasileira⁸³, e veda a cobrança de tributos cujos “fatos geradores tenham ocorrido antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou majorado. Impõe que a regra que deve ser aplicada é a lei em vigor no momento da ocorrência do fato gerador”⁸⁴.

Não se trata de um princípio absoluto, pois no ordenamento jurídico brasileiro correm as hipóteses previstas no art. 106 do CTN⁸⁵, as quais apontam situações em que retroatividade é admitida, todas em benefício do contribuinte e/ou responsável tributário.

No Direito português, o princípio da irretroatividade possui mesmo tratamento do princípio da anterioridade, ou seja, é extraído da Constituição como vetor do princípio da segurança jurídica, decorrente do estado democrático de direito.

Neste sentido podem ser colacionados os ensinamentos de José Cabalta Nabais⁸⁶ aplicáveis ao princípio da anterioridade, no sentido de que é proibido que normas fiscais retroativas que onerem ou agravem a situação jurídica dos contribuintes sejam aplicadas a fatos ocorridos antes da sua vigência.

Notemos que o artigo 103, n. 3 da Constituição portuguesa assim define: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”⁸⁷.

Glória Teixeira⁸⁸, ao abordar o princípio da não retroactividade, afirma que Portugal cumpre integralmente esse princípio, mas por razões censuráveis, pois não o relaciona à aplicação de lei presente a situações passadas, mas, sim, à aplicação de novas leis a circunstâncias presentes e futuras.

Aponta, além disso, que o artigo 103 da Constituição portuguesa traz dois limitadores, sendo a proibição de aplicação de impostos com efeito retroativo e a legalidade do pagamento e cobrança dos tributos. Quanto ao primeiro, introdução de novos impostos e mudanças nas bases

⁸²“O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.” (AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. Saraiva, p. 118).

⁸³ CF/88, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”

⁸⁴ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

⁸⁵ CTN, art. 106: “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

⁸⁶ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 141.

⁸⁷ **Constituição da República Portuguesa**. [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁸⁸ TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 80.

fiscais ou taxas, não se deve aplicar a retroatividade. Todavia, quanto às disposições fiscais acerca de pagamentos e cobranças, apontam como possível a aplicação retroativa, em razão da eficiência e segurança no processo de pagamento e cobrança de impostos.⁸⁹

2.2.7. Princípio da Vedação ao Confisco

O artigo 150, IV da Constituição brasileira⁹⁰ determina que os entes federativos não poderão utilizar do tributo com efeito de confisco, ou seja, não poderão onerar de tal maneira o contribuinte e/ou responsável tributário a ponto de levá-lo a uma situação jurídica de perda do próprio bem objeto de tributação.⁹¹

O referido princípio está intimamente ligado ao direito de propriedade e aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de forma que a tributação, no estado democrático de direito, é permitida como meio de o Estado cumprir seus misteres. Assim, a referida atuação estatal afeta diretamente a propriedade e é limitada, portanto não pode atingir a propriedade de forma devastadora e aniquilar o próprio direito.

Logo, podemos afirmar que a tributação é exceção ao direito de propriedade, é uma mera limitação ao direito, e não pode jamais configurar privação do direito propriamente dito.

Por outro lado, é possível falar em vedação do confisco quando se trata da capacidade contributiva como pressuposto de tributação, para excluir a tributação quando ela atingir os limites do mínimo existencial, o que ele denomina de máximo confiscatório.⁹²

2.2.8. Princípio da Vedação à Limitação de Tráfego ou Bens

O princípio da vedação à limitação de tráfego ou bens encontra previsão constitucional no art. 150, V da Constituição brasileira⁹³, o qual assevera que não podem ser estabelecidas limitações

⁸⁹ Op. cit. p. 80/81.

⁹⁰ CF/88, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

⁹¹ Neste sentido, assevera Ives Gandra Martins: “Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.” (MARTINS, Ives Gandra - **O sistema tributário na Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 282.)

⁹² A capacidade contributiva constitui pressuposto e o critério da tributação. Quanto pressuposto “[...] exige não só que todos os tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objeto “bens fiscais”, excluindo da tributação por conseguinte, o mínimo existencial como o chamado máximo confiscatório[...]. Enquanto critério “[...] rejeita que o conjunto dos impostos (sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja a nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados[...].” (NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. 8ª ed.. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 154).

⁹³ CF/88, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; [...]”

ao tráfego ou bens por intermédio da instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção da cobrança de pedágio, em razão da utilização de vias conservadas pelo Poder Público.⁹⁴

Na Constituição portuguesa não há princípio expresso nesse sentido. Porém, é possível observar que há um princípio orientador de que cabe ao Estado promover o desenvolvimento social e econômico, de forma equilibrada, considerando as regiões envolvidas.

Com efeito, o artigo 81 da Constituição portuguesa assim dispõe: “Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: [...] d) promover a coesão económica e social de todo o território nacional, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior.”⁹⁵

Logo, extrai-se da norma que é dever do Estado evitar a imposição de regras que impeçam o desenvolvimento dos setores e região, com o fim de eliminar as diferenças econômicas e sociais entre a cidade e campo. Nesse viés, fica implícito que há limitação do Estado em tributar o tráfego de pessoas e bens, pois tal exação poderia majorar as diferenças sociais e gerar um crescimento desequilibrado no Estado.

2.2.9. Princípio da Uniformidade da Tributação

No Brasil, o princípio da uniformidade de tributação está consolidado no artigo 151, I da Constituição Federal⁹⁶. Segundo este, a União deverá instituir tributos uniformes em todo o território nacional.⁹⁷

O fato de haver imperativo de homogeneidade na tributação não quer dizer que não pode haver "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento

⁹⁴Nas palavras de Andrei Pitten Velloso: “A vedação expressa de barreiras alfandegárias internas ao tráfego de pessoas e bens é tradicional, constando, com certas nuances, em todas as Constituições republicanas. Como previsto expressamente na Carta de 1937, objetiva que o território nacional constitua uma “unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial” (art. 25), garantindo-se a livre circulação de bens e pessoas dentro de todo o território da federação.” (VELLOSO, Andrei Pitten – **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 164)

⁹⁵**Constituição da República Portuguesa**. [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁹⁶CF, art. 151: “É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]”

⁹⁷Sobre o assunto: “Esse enunciado constitucional se refere à limitação objetiva dirigida à União Federal, para que esta, no exercício de sua competência impositiva, preserve a igualdade entre os entes integrantes do pacto federativo, com o fim de evitar distinções indiscriminadas no ato de exigência tributária que privilegiem um ou mais de um Estado em detrimento de outro ou outros.” (FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín – **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 138)

socioeconômico entre as diferentes regiões do país"⁹⁸, como é o caso do tratamento diferenciado concedido ao nordeste do Brasil.

Em Portugal, apesar de não haver regra expressa nesse sentido, a ideia de homogeneidade decorre do próprio sentido de justiça social que vige naquele país. Nos termos do artigo 81 da Constituição portuguesa, cabe ao Estado, prioritariamente, nos âmbitos econômico e social “Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: [...] c) promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”⁹⁹.

2.2.10. Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é o princípio norte do nosso estudo. É a partir dele que todo o sistema constitucional e tributário deve permear. De tal modo, todos os princípios que regem a atividade fiscal do Estado, os anteriormente referidos e outros igualmente importantes, são de observância obrigatória e irradiam-se sobre todo o conjunto normativo, servindo de norte interpretativo para todas as demais normas do sistema tributário.

Tais princípios traduzem direitos e garantias fundamentais e devem ser observados e aplicados na atividade fiscal do Estado, e não podem, de forma alguma, ser preteridos sem que haja um juízo de ponderação plausível, pois é a partir deles que se tornam efetivos os valores decorrentes do regime e dos princípios republicano e democrático do Brasil e de Portugal, adotados de maneira cristalina por ambas as constituições.

O princípio da segurança jurídica deve ser aplicado na seara administrativo-tributária. Mas não apenas aí, deve ser observado pelo Poder Judiciário no momento de decidir questões que lhe são concernentes, considerando-se que há significativa influência desta área do direito na vida dos cidadãos, em consequência da criação da norma jurídica concreta.

Destarte, apostilamos que a segurança traduz-se um direito de amparo e proteção contra uma situação de risco, perda ou dano gerado por ato ou direito atribuído a terceiro.

No Brasil, a aplicação do referido conceito na seara jurídica deu-se em razão da sua inserção no sistema constitucional, por força das disposições do preâmbulo e do art. 5º, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988.¹⁰⁰

⁹⁸ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

⁹⁹ **Constituição da República Portuguesa**. [em linha]. Portugal (25-04-1974) [Consult. 23 de mar. de 2015]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

¹⁰⁰ CF/88, preâmbulo: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a

Ressaltemos que o preâmbulo da Constituição brasileira estabelece a segurança como um dos valores supremos da sociedade brasileira; já o art. 5º, *caput*, prevê como um direito, porquanto dispõe que é garantida a inviolabilidade do direito à segurança aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país.

Nesse espírito, Américo Lacombe¹⁰¹ afirma que, apesar de o princípio da segurança jurídica não estar expresso na Constituição, constitui decorrência lógica da isonomia. Desse modo, as referidas disposições previram a segurança sem o atributo da juridicidade e colocaram-na como valor supremo da sociedade e como direito inviolável a ser resguardado.

Ao apreciar o tema, Luiz Guilherme Marinoni leciona que a segurança jurídica é fundamental para a convalidação de um Estado de Direito, pois a previsibilidade¹⁰² das consequências, em relação a uma conduta específica, e estabilidade¹⁰³ e continuidade¹⁰⁴ garantirão a

solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

CF/88, art. 5º, *caput*: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”

¹⁰¹“O princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição; mas, além de ser decorrência lógica da isonomia, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança jurídica, ele vem implementado pelo princípio da legalidade, pela garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis. Vem ainda implementado pelo princípio da separação dos Poderes e pela possibilidade de recurso à Justiça, exercida por Magistratura independente.” (LACOMBE, Américo Masset – **Princípios Constitucionais Tributários**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda., 1996, p. 76)

¹⁰²“Interessante notar, ainda, que a previsibilidade é relacionada aos atos do Judiciário, isto é, às decisões, mas que esta previsibilidade **garante a confiabilidade do cidadão nos seus próprios direitos**. Um sistema incapaz de garantir a previsibilidade, assim, não permite que o cidadão tome consciência dos seus direitos, impedindo a concretização da cidadania. E não se pense que a garantia de previsibilidade das decisões judiciais é algo que diz respeito ao sistema de common law e não ao de civil law. Ora, tanto as decisões que afirmam direitos independentemente da lei quanto as decisões que interpretam a lei, seja no common law ou no civil law, devem gerar **previsibilidade aos jurisdicionados, sendo completamente absurdo supor que a decisão judicial que se vale da lei pode variar livremente de sentido sem gerar insegurança**.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos**, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 1º abr. 2011. [Acesso em: 29 mai. 2015] Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revista-eletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-01-4-2011-a-30-6-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principio-da>)

¹⁰³“A segurança jurídica pode ser vista em outra perspectiva, ou seja, em uma dimensão objetiva. É preciso que a ordem jurídica, e assim a lei e as decisões judiciais, tenham estabilidade. **A ordem jurídica deve ter um mínimo de continuidade**, até mesmo para que o Estado de Direito não seja um Estado provisório, incapaz de se impor enquanto ordem jurídica dotada de eficácia e potencialidade de se impor aos cidadãos. Mas o que importa, no presente contexto, é demonstrar que a estabilidade não se traduz apenas na continuidade do direito legislado, exigindo, também, **a continuidade e o respeito às decisões judiciais, isto é, aos precedentes**.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos**, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 1º abr. 2011. [Acesso em: 29 mai. 2015] Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revista-eletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-01-4-2011-a-30-6-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principio-da>)

¹⁰⁴“Em outra perspectiva, a segurança jurídica reflete a necessidade de a ordem jurídica ser estável. Esta deve ter um mínimo de continuidade. E isso se aplica tanto à legislação quanto à produção judicial, embora ainda não haja, na prática dos tribunais brasileiros, qualquer preocupação com a estabilidade das decisões. **Frise-se que a uniformidade na interpretação e aplicação do direito é um requisito indispensável ao Estado de Direito**. Há de se perceber o quanto antes que há um grave problema num direito variável de acordo com o caso.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos**, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 1º abr. 2011. [Acesso em: 29 mai. 2015] Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revista-eletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-01-4-2011-a-30-06-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principio-da>)

ordem jurídica em benefício à coletividade. Ratificamos, ao mesmo tempo, que o cidadão precisa ter segurança em relação ao comportamento estatal e ao próprio comportamento.¹⁰⁵

Em Portugal, o princípio da segurança jurídica está albergado no artigo 2º da Constituição portuguesa¹⁰⁶, já que se trata de princípio que decorre do estado democrático de direito.

Nesse sentido José Cabalta Nabais¹⁰⁷ assevera que “[...] o princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia do Estado Democrático de Direito, impõe-se fundamentalmente ao legislador, limitando em dois sentidos: 1) na edição de normas retroactivas (desfavoráveis) e, 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis)[...].” E vai além, ao afirmar que igualmente tem aplicação direta aos operadores jurídicos, na medida de limitação de margem de decisão.

A segurança jurídica proporciona uma justiça tributária muito além da dimensão social, afeta, também, a dimensão econômica, pois é a partir da observância e estabilidade das regras e princípios de direito tributário que os comportamentos humanos são delineados de forma racional, previsível e calculável.

Nessa linha de entendimento, José Joaquim Canotilho¹⁰⁸ discorre acerca da necessidade de o homem planejar a própria vida e confiar que as decisões públicas sobre seus atos possuem os efeitos previstos com resultados duradouros. Ao mesmo tempo, imperativo consignar que, essencialmente, a segurança – valor/direito – pode ser vista sob dois prismas: a) a segurança de fato ou pessoal, b) a segurança jurídica.

a) segurança de fato ou pessoal: A segurança de fato ou pessoal consiste na certeza que a pessoa, física ou jurídica, possui de estar protegida e de ter-lhe assegurada a incolumidade física e

¹⁰⁵“O cidadão precisa ter segurança de que o Estado e os terceiros se comportarão de acordo com o direito e de que os órgãos incumbidos de aplicá-lo o farão valer quando desrespeitado. Por outro lado, a segurança jurídica também importa para que o cidadão possa definir o seu próprio comportamento e as suas ações. O primeiro aspecto demonstra que se trata de garantia em relação ao comportamento daqueles que podem contestar o direito e tem o dever de aplicá-lo; o segundo quer dizer que ela é indispensável para que o cidadão possa definir o modo de ser das suas atividades.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos**, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 1º abr. 2011. [Acesso em: 29 mai. 2015] Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revista-eletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-1º-04-2011-a-30-06-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principio-da>)

¹⁰⁶Artigo 2.º (Estado de direito democrático) A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa

¹⁰⁷ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 8ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 148.

¹⁰⁸“[...] o homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsávelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. [...] Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Coimbra, Portugal: Editora Almedina, 1993, p. 371 e 373.).

psíquica; consiste, ainda, na certeza de estar resguardada a inviolabilidade do seu direito à vida, à propriedade, à liberdade; na certeza de lhe estarem resguardados e protegidos os bens e o patrimônio, o domicílio e o exercício dos direitos e liberdades públicas.

b) segurança jurídica: é a segurança sob o ponto de vista jurídico, sendo este o alvo fundamental desse estudo.

Para avaliar essa segurança jurídica, faz-se necessário analisá-la sob os enfoques objetivo e subjetivo. O enfoque objetivo da segurança jurídica consiste no direito de o indivíduo estar submetido a um ordenamento jurídico coerente, harmônico e estar sob o império dos princípios da legalidade e tipicidade, porquanto vive em um estado democrático de direito.

O direito de estar sob o império do princípio da legalidade decorre do fato de que o indivíduo tem necessidade de conhecer as leis às quais deve obediência; e, quanto ao princípio da tipicidade, que conheça as margens dentro das quais devem pautar suas condutas.

De outro lado, o enfoque subjetivo refere-se ao direito à estabilidade na interpretação e aplicação dos institutos jurídicos, para que, por meio da preservação do significado e do elemento teleológico da lei propriamente dita, sejam preservados os princípios da legalidade e tipicidade. É o entendimento e interpretação propriamente dito.

Isso porque, se a lei for objeto de livres e ilimitadas interpretações pelos diversos juízos e tribunais, passará a ter, também, diferentes significações, o que caracteriza violação à legalidade e tipicidade jurídica, já que demasiadamente flexíveis as margens dentro das quais os indivíduos devem pautar suas condutas.

Assim sendo, o conceito de “segurança jurídica” traduz-se no direito subjetivo de amparo e proteção jurídica contra uma situação de insegurança gerada pela instabilidade na interpretação dos institutos jurídicos, tal qual o reconhecimento de direito a terceiro – poder público ou particular – quando já consolidado entendimento anterior que não o admitia.

Quando se diz que o princípio da segurança jurídica deve ser respeitado, não se quer dizer que há um imperativo de segurança desmedido ao ponto de impedir a mutação do direito. O que se pretende nessa alteração do direito é que haja premissas mínimas de estabilidade, de observância obrigatória.

Nesse sentido Saldanha Sanches¹⁰⁹ leciona: “[...] o direito assenta sobre tradição e renovação, e encontra-se permanentemente entre o imperativo da estabilidade e a necessidade de adaptação[...]”.

¹⁰⁹ SANCHES, J. L. Saldanha – **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 171.

Em razão de a segurança jurídica ser um direito fundamental inerente ao próprio Estado de Direito, pode ser considerado como princípio constitucional implícito, aplicável a todos os ramos do direito, incluindo o direito tributário, consoante será oportunamente alinhavado.

André Ramos Tavares¹¹⁰ assevera, ainda, que a segurança jurídica poderá abranger o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e diversos outros institutos garantidos pelo ordenamento jurídico.

César García Novoa¹¹¹, por sua vez, conceitua o princípio da segurança jurídica a partir da ideia de que a existência da lei permite saber o que se pode esperar na relação com os outros, fazendo paralelo entre a segurança jurídica e a ideia de previsibilidade. Para o autor, a lei é essencial para a segurança, pois é um instrumento de organização social, capaz de regular uma situação tanto antes do conflito quanto depois dele.

A segurança jurídica é, portanto, um princípio implícito¹¹², cuja relevância para todo o sistema jurídico e legislativo brasileiro é extremamente significativa, motivo pelo qual é cogente que os julgadores e legisladores o prestigiem durante o desempenho de suas cátedras.¹¹³

¹¹⁰ “um direito à segurança jurídica, em sentido amplo, poderá abranger: i) a garantia do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; ii) a garantia contra restrições legislativas dos direitos fundamentais (proporcionalidade) e, em particular, contra a retroatividade de leis punitivas; iii) o devido processo legal e o juiz natural; iv) a garantia contra a incidência do poder reformador da Constituição em cláusulas essenciais; v) o direito contra a violação de direitos; vi) o direito à efetividade dos direitos previstos e declarados solenemente; vii) o direito contra medidas de cunho retrocessivo (redução ou supressão de posições jurídicas já implementadas); viii) a proibição do retrocesso em matéria de implementação de direitos fundamentais; ix) o direito à proteção da segurança pessoal, social e coletiva; x) o direito à estabilidade máxima da ordem jurídica e da ordem constitucional. Nota-se, pois, que o alcance do princípio pode ser extremamente largo, inclusive com a inclusão das súmulas vinculantes como mais um elemento de segurança e previsibilidade na interpretação e aplicação do Direito.” (TAVARES, André Ramos – **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 701.)

¹¹¹ “Una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás. Cuando a la seguridad la adjetivamos de “jurídica”, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse.” “Por su parte, el Derecho, como instrumento de organización social por excelencia, es imprescindible para la seguridad. Si concretamos la seguridad en la vocación del individuo que anhela la exención o mitigación de riesgoso peligros que pueden acecharle en su vida en común, la misma tiene que lograrse necesariamente a través del Derecho. Y es la dimensión comunitaria del Derecho lo que explica que, aunque la seguridad sea una actitud subjetiva de fe y certeza en la vida social y una sensación del ser humano que se siente confiado, una vez que la referimos al Derecho sólo podemos hablar de una seguridad objetivada. En una versión elemental de la seguridad jurídica, podríamos decir que la misma consiste en la propia existencia del Derecho. La existencia de un orden jurídico es ya de por sí una garantía de seguridad y la seguridad fundamenta y justifica el surgimiento de las instituciones jurídicas y del Estado mismo. La existencia del Estado expresa la seguridad de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos, a través de un sistema sancionador y de imponer heterónomamente, por medio de lo que RÜMELTN llama una “instancia supra individual” - überindividuelle Instanz -, determinadas formas de comportamiento. Pero la seguridad que deriva de la existencia del Estado no puede localizarse sólo en su condición de poder público componedor de conflictos. El Estado, que adquiere su máxima expresión en tanto, juridificación del poder público, expresa también la seguridad a través de su función de garantía. Por ello, la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tuteladores de intereses individuales. Y seguridad, por otra parte, con tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos.” (NOVOA, César García - **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria**. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, S.A. 2000. p. 21-22).

¹¹² “princípio implícito, constituindo um sobreprincípio, algo que em termos ideais deve nortear toda e qualquer norma jurídica. A certeza do direito é a aspiração do homem, ligada à moral, tendo Miguel Reale afirmado que “é na natureza mesma do homem — o único ente que ordinariamente é enquanto deve ser — que se deve buscar a fonte da vida ética,

2.2.10. Princípio da Proteção da Confiança e da Boa-fé

O princípio da proteção da confiança legítima tem por escopo garantir ao cidadão segurança, evitar que modificações substanciais e inesperadas venham atingir direitos e expectativas de direito e preservar certas situações jurídicas já asseguradas pelo decurso do tempo ou pela prática continuada do Estado.

Cuida-se de princípio extremamente presente na ordem jurídica brasileira e portuguesa, pois ambas as legislações são categóricas em inserir o Estado no serviço de uma ordem jurídica, social e econômica justa, igual e solidária, buscando o pleno desenvolvimento do homem com dignidade.

Nesse sentido, Misabel Derzi afirma que a expressão estado democrático de direito “não se esgota em seu conceito formal, pelo contrário, sendo este apenas um dos elementos que compõem a ideado Estado Democrático de Direito, estando seus fundamentos alicerçados no art. 2º e seus objetivos no art. 3º, ambos do Texto Constitucional”.¹¹⁴

Já Ricardo Lobo Torres entende que o princípio da proteção à confiança está presente nos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição à analogia, como em outros subprincípios e normas, como a irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou de valores do fato, a

condicionando, transcendentemente, as diversas experiências axiológicas que compõem a tessitura da sociedade e da história. Se o homem não é concebível sem os valores que o inspiram, e se a todos os homens tem de ser assegurada a possibilidade de serem o que moralmente ‘devem ser’, a subjetividade da pessoa e a objetividade de uma ordem social de pessoas surgem como valores distintos, mas complementares: é no conceito de ‘bilateralidade atributiva’ que vejo concretizar-se esse nexo de distinção e complementariedade, através do processo dialético de implicação-polaridade que governa a experiência moral e jurídica.” (CAIS, Cleide Previtalli – **O Processo Tributário**. 5ª. ed. ver., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. – (Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman; v. 22 / coordenação Arruda Alvim). p. 40.).

¹¹³ “O tema da segurança jurídica, no Direito brasileiro, vem associado, em geral, a questões de direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. É referido sob a expressão segurança e certeza das relações jurídicas. A doutrina e a jurisprudência alemãs e autores europeus influenciados pelo Direito alemão reservam espaço significativo ao tema. O Direito alemão é considerado a fonte intelectual do princípio da segurança jurídica. Aí é visto como um dos elementos constitutivos essenciais do Estado de Direito, tendo, portanto, nível constitucional.” Aduzindo também que o aludido princípio além de sustentar a idéia de justiça com base na legalidade administrativa, garante a proteção da boa-fé e da confiança. (MEDAUAR, Odete – **Segurança Jurídica E Confiança Legítima. In Fundamentos Do Estado De Direito: Estudos Em Homenagem Ao Professor Almiro Do Couto E Silva**. Coordenação Humberto Ávila. 1ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda., 2005, p. 114).

¹¹⁴ “(...) Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codificação de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o „ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias. Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade (V. José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 5ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1989, pp. 99 e segs.). A Constituição de 1988 supõe um constitucionalismo que trabalha essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver-se digna e plenamente sua personalidade. (BALEEIRO, Aliomar - **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., atualizada por MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999, p. 34).

inalterabilidade dos critérios jurídico do lançamento e da resposta à consulta, a irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargos do beneficiário, o dever de assistência ao contribuinte e a exclusão ou limitação de multas.¹¹⁵

No âmbito administrativo, o princípio da proteção da confiança e da boa-fé impede que a Administração revogue ou anule ato administrativo de inopino, ante o dever de respeitar o estado de confiança legítima que os administrados possuem em relação à ação dos órgãos estatais. No âmbito judicial igualmente deve ser aplicado na forma que o Judiciário vem aplicando o direito. Eventual mutação do direito pela jurisprudência deve preservar as situações já consolidadas, além de buscar meios de aplicação do novo entendimento.¹¹⁶

É consabido que a confiança é um estado psicológico. Portanto, para que tenha eficácia jurídica, deve haver uma objetivação do princípio, o que vem sendo paulatinamente incorporado ao ordenamento jurídico por meio da inserção da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva em diversos dispositivos do ordenamento jurídico.

A boa-fé objetiva (*bona fides*) mantém íntima relação com a confiança (*fides*). A boa-fé vem assumindo presença constante nas relações contratuais e não se limita ao campo do direito privado, mas vem assumindo verdadeiro princípio geral, aplicável a todos os ramos jurídicos. Nesse sentido Karl Larenz aponta que “o princípio da confiança é um princípio imanente à nossa ordem jurídica, que, dentro dos limites que em cada caso se lhe assinalem, pode almejar a ser tido em conta em todos os ramos do Direito”.¹¹⁷

Com efeito, o princípio da boa-fé deve proteger o cidadão/contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou

¹¹⁵ LOBO, Torres Ricardo - **Tratado De Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 570/571.

¹¹⁶ DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – (...) Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. **A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.**(...) (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 4/8/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540). [Consult. 11/11/2015]. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28566621.NUME.+OU+566621.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q36qmr>.

¹¹⁷ Larenz, Karl – **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 603. Título Original: Methodenlehre Der Rechtswissenschaft. ISBN 972-31-0770-8.

de um homem probo. Para tanto, deve ser analisada a conduta de forma objetiva, a constatar que a conduta adotada pelo contribuinte no caso concreto seja zelosa e praticada por qualquer pessoa com senso comum, já que somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade e a normalidade.

Especificamente no âmbito tributário, a confiança legítima vem sendo evidenciada na interpretação ou aplicação da lei da mesma forma, seja pelos contribuintes e pela administração pública, criando a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade¹¹⁸. Pode, ainda, ser destacada por meio da coerência entre a forma de interpretação e transparência de informações, como pela cooperação e diligência do contribuinte nos atos requeridos, sem nenhuma omissão ou resistência¹¹⁹.

Notemos, igualmente, que o princípio da segurança jurídica requer a confiança dos jurisdicionados no bom funcionamento do sistema jurídico. Tal confiança, por sua vez, apresenta-se

¹¹⁸ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA. ACOLHIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMUNIDADE. REQUISITOS. (...) 3. **Em virtude do princípio de proteção à confiança, o art. 146 do Código Tributário Nacional impede a revisão do ato administrativo de lançamento tributário em desfavor do contribuinte pela alteração dos critérios jurídicos empregados pela autoridade administrativa "em relação a um mesmo sujeito passivo". Ou seja, a autoridade administrativa não poderia adotar novos critérios, ou dar interpretação diversa à norma tributária que institui o tributo, para o fim de determinar a ocorrência de fato gerador e mensurar a obrigação principal, quando já existe uma situação jurídica consolidada, cuja estabilidade deve ser resguardada.** A alteração do lançamento somente afigura-se legítima acaso constatado erro de fato, consistente na inexistência de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária. 4. **O impedimento de aplicação de novo critério jurídico, nos termos do art. 146, é invocável tão somente pelo mesmo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido efetuado.** Desse modo, em relação a outros sujeitos passivos, não há que se falar em proibição de se alterar os critérios jurídicos adotados pela autoridade no exercício do lançamento. Isso porque, no caso, não se trata de alteração de critérios jurídicos, mas sim da realização de lançamento dirigido a outro contribuinte, responsável pelo pagamento do tributo.(...) (EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 9/5/2011) [Consult. 11/11/2015]. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1174900&b=ACOR&p=false&l=10&i=2>.

¹¹⁹ DECISÃO: ACORDAM os integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso do autor, invertendo o ônus de sucumbência, e julgar prejudicado o recurso da municipalidade. EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL.CONTRIBUINTE QUE RECOLHEU O ISSQN DE ACORDO COM ORIENTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA COORDENAÇÃO DO TRIBUTO NO MUNICÍPIO. POSTERIOR PARECER DA PROCURADORIA FISCAL CORRIGINDO ORIENTAÇÃO DADA. EQUÍVOCO DO PARECER ANTERIOR QUE NÃO CARACTERIZA ATO ILEGAL O QUE IMPOSSIBILITA A INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.473 DO STF. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO, PORÉM COM PONDERAÇÃO DOS EFEITOS CONFORME A NATUREZA DESTA ATO. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITO RETROATIVO A REFERIDA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. CONSULTA FISCAL QUE POSSUI EFEITO VINCULANTE DURANTE TODO O PERÍODO CONSULTADO. PERÍODO QUE COMPREENDE TODO O INTERVALO DE TEMPO NO QUAL O CONTRIBUINTE, DE BOA-FÉ E COM BASE NA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA ADOTADA PELA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO, RECOLHEU O ISSQN DEVIDO. NECESSIDADE DE SALVAGUARDAR A JUSTA EXPECTATIVA DO CONTRIBUINTE E A CONFIANÇA DESTA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ELEMENTO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. Recurso 2 parcialmente provido e Recurso 1 prejudicado, com inversão do ônus de sucumbência. (TJPR - 1ª C.Cível - AC - 1233766-9 - Ponta Grossa - Rel.: Ruy Cunha Sobrinho - Unânime - - J. 18.11.2014) (TJ-PR - APL: 12337669 PR 1233766-9 (Acórdão), Relator: Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 18/11/2014, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1469 4/12/2014) [Consult. 11/11/2015]. Disponível em <http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/155249474/apelacao-apl-12337669-pr-1233766-9-acordao>.

como uma eficácia do princípio de certeza do direito ou da estabilidade do ordenamento para exigir a recomposição do *estado de segurança*.

A aplicação desse princípio, nos casos de mudança de entendimento jurisprudencial consolidado em matéria tributária, por exemplo, é medida obrigatória, com o escopo de evitar que o cidadão/contribuinte seja atingido de forma negativa. Logo, os efeitos da decisão devem ser *ex nunc*, em respeito à legítima proteção à confiança do contribuinte que organizou e planejou sua vida com base na manifestação judicial anteriormente exarada.

Nesse sentido Mizabel Derzi aponta que, a partir do momento em que o Poder Judiciário firma um posicionamento em um sentido, criando a norma específica e determinada do caso, e repetível para o mesmo grupo, gera uma expectativa normativa de comportamento para todos, de modo que eventual modificação de seu posicionamento deve aplicar a modulação de efeitos.¹²⁰

2.3. Direito Tributário e sua Importância com os demais Ramos do Direito

Cogente salientar que cada ramo do direito possui características típicas, e cada um deles, em conjunto com outras espécies de normas positivadas, possui importância singular para a manutenção do Estado.

O Direito Civil é campo fértil das relações particulares, é direito ordinário que rege as relações privadas, ordenando as relações puramente particulares, como as relações de família e patrimoniais. Destarte, é sabido que “no vasto campo do direito privado destaca-se o direito civil como direito comum a todos os homens, no sentido de disciplinar o modo de ser e de agir das pessoas”.¹²¹

O Direito Penal, por sua vez, é o ramo destinado a solucionar possíveis conflitos de convivência social, com o desígnio de preservar valores essenciais do corpo social, sancionando – em *ultima ratio* – aqueles que ferirem o véu moral pela prática de ato ilícito, sem que em outras áreas do direito possam restituir. Em suma, temos que “a missão do Direito Penal é proteger os valores fundamentais para a subsistência do corpo social, tais como a vida, saúde, a liberdade, a propriedade e etc.”¹²².

¹²⁰ “(...) em relação à formação da jurisprudência, a primitiva, a primeira, que os nortes-americanos denominam de first impression, concluímos que a regra deve ser a retroação, os efeitos *ex tunc*, nas sentenças declaratórias e a exceção, a modulação dos efeitos. Isso é o que se espera, na verdade, o que está suposto na raiz do princípio da separação dos poderes; (2) mas em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte, a regra deverá ser a modulação de efeitos, com a aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção à confiança e da boa-fé objetiva.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) – **Princípios e limites da tributação – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 574).

¹²¹ GONÇALVES, Carlos Roberto – **Direito Civil Brasileiro**, v. 1, São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 32.

¹²² CAPEZ, Fernando – **Curso de Direito Penal, v.1, parte geral**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 19.

Já o Direito do Trabalho substancia-se como um conjunto de regras e princípios moldados com a finalidade de administrar as relações jurídicas entre empregado e empregadores e regular as relações laborais, e possui significativa importância de ordem econômica e social.

Em destaque, o Direito Tributário consiste em um conjunto de normas pertinentes à aplicação de tributos, as quais devem ser destinadas à satisfação da máquina estatal para que esta respeite as necessidades coletivas.

Como sopesado em capítulos anteriores, a importância social do Direito Tributário é latente, por ser classificado como pertencente ao Direito Público e, por essa razão, sempre vincula o particular a uma relação com o ente estatal, pelo este que possui certa prevalência jurídica.¹²³ Tem aplicação comum e atinge, em regra, todas as relações econômicas e vincula todos aqueles que geram renda ao recolhimento de tributos.

É impossível não destacarmos a importância social de tal subsistema, visto que está profundamente ligado ao Direito Financeiro e ao Direito Público, dentre outras ciências, tornando-se uma das searas mais fortemente ligadas aos princípios básicos de um Estado de Direito e suas garantias fundamentais.

Diante dessas características pertinentes ao Direito Tributário, e levando-se em conta sua importância social para a manutenção do Estado, é de suma importância indicarmos a necessidade de que as interpretações judiciais das normas tributárias sejam isonômicas e coerentes, a fim de que os direitos fundamentais sejam devidamente respeitados, em especial a segurança jurídica.

Em outras palavras, no Direito Tributário é vedada a aplicação de tratamento diferenciado a contribuintes em situação equivalente, “portanto, a igualdade não é tratar todos de forma igual, mas igualar os desiguais a ponto que possam de fato ser comparáveis.”¹²⁴.

Na mesma linha de raciocínio, o princípio do devido processo legal junta esforços para garantir a observância das formalidades inerentes à aplicação da justiça por meio da via judicial e administrativa, em clara observância à seara tributária. Além disso, garante ampla liberdade às partes, que podem exercer seu direito à proteção, instrumentalizado pelo princípio da “ampla defesa” e regido pelo “contraditório”. Ou seja, “O devido processo legal é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público”¹²⁵.

¹²³ “O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. (...) Como expressão desta supremacia, a Administração, por representar o interesse público, tem a possibilidade, nos termos da lei, de constituir terceiros em obrigações mediante atos unilaterais. Tais atos são imperativos como quaisquer atos do Estado.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 96.)

¹²⁴ KFOURI JR., Anis – **Curso De Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 125.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso De Direito Tributário**. 19ª Ed. rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 169.

Os princípios tratados neste esboço têm direta relação com o Direito Tributário e visam assegurar a confiança do contribuinte, por se tratar de ramo fértil ao surgimento de litígios, e estar estritamente ligado aos fins econômicos do cidadão e do Estado. Havendo a ocorrência de um fato gerador devidamente previsto em lei, e conseqüentemente nasce a obrigação de o sujeito passivo contribuir com o recolhimento do respectivo tributo.

Nesse ponto, verifica-se a diferença da amplitude do Direito Tributário quando comparado com os demais ramos do direito. Vejamos: a) o direito civil tem caráter privado, dependendo tão somente da realização de negócios jurídicos particulares e atos vinculados ao direito patrimonial; b) o direito penal visa proibir a realização de atos ilícitos tipificados no texto da lei, prevenindo o detrimento da sociedade e o bem-estar comum; c) o direito do trabalho está relacionado ao labor e às relações profissionais celebradas entre o empregador e o empregado. Os três ramos do direito utilizados como exemplos diferenciam-se entre si pelos limites de suas competências, mas possuem em comum a notória especificidade de matéria.

É indubitável que o direito tributário interfere diretamente nos outros ramos do direito, tendo em vista possuir como escopo a manutenção do Estado, garantindo a efetividade dos direitos fundamentais que proporcionam o bem social esperado pela coletividade.

A tributação, por sua vez, é atividade que compete ao Estado, incumbência totalmente indelegável e regida por leis em sentido formal e material, enquanto a arrecadação e fiscalização são competências inteiramente administrativas, sendo passível, ainda, a delegação a pessoas de direito público ou privado.

É comum encontrarmos estudos ligando a tributação ao poder, não obstante essa não seja mais uma realidade, pois no mundo político-jurídico contemporâneo, a atividade estatal de cobrar tributos deixou de ser uma relação simples de poder e passou a ser uma relação jurídica.

Assim, temos que a instituição dos tributos, sua arrecadação e fiscalização, são regidas por leis e princípios, constituindo, assim, numa atividade administrativa vinculada. Temos, desta feita, que o Direito Tributário regula atividade financeira do Estado atinente à tributação, e as demais atividades financeiras estatais são reguladas pelo Direito Financeiro.¹²⁶

¹²⁶ “A atividade financeira do Estado é regulada pelo Direito Financeiro. Essa atividade inclui a tributação, que em virtude de sua importância emprestou destaque às regras jurídicas que a disciplinam, surgindo um novo ramo do Direito, o Tributário, que se destacou do Financeiro. Com efeito, fenômeno da tributação a cada dia cresce de importância, sobretudo porque o Estado já não a utiliza apenas como meio para obter recursos financeiros, mas também para interferir de múltiplas formas na economia privada, estimulando setores, incentivando o desenvolvimento econômico de regiões, promovendo a redistribuição da renda e protegendo a indústria nacional. Daí a complexidade crescente e a rapidez com que se modificam as leis de tributação. [...] Em resumo, é possível afirmar que: o Direito Tributário regula a atividade financeira do Estado no pertinente à tributação. O Direito Financeiro regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação.” (MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: editora Malheiros Editores Ltda., 2010, p. 59 e p. 61.)

Desse modo, a tributação é uma relação jurídica ordenada por leis e todo o aparato legal necessário deve ser quantificado, cada qual na sua especificação, já que possui total importância social e econômica, tendo em vista ser por meio desse instituto – tributação – que o Governo obtém verbas fundamentais para a manutenção do Estado em benefício da coletividade – bem comum.¹²⁷

Por conseguinte, o Direito Tributário vem respaldar essa ação de tributação por parte do Estado e proteger os cidadãos de sofrerem possíveis abusos. Nesse sistema temos, de um lado, o *Fisco* – denominação dada ao Estado no ato de cobrar os tributos – e de outro o *contribuinte* – aquele que paga o tributo, seja pessoa física ou jurídica.

Conjeturamos, igualmente, tamanha força e magnitude que a figura do Estado representa em face da coletividade, porquanto é inegável que o Direito Tributário tem grande valor, visto que, além de regular as atividades do Estado no campo da tributação, garante a aplicação dos recursos arrecadados.

De tal modo, abalizamos o entendimento de que o Direito Tributário distingue-se em grau de importância dos demais ramos do direito, uma vez que a tributação é imprescindível à manutenção do Estado, pelo que essa atividade sempre dependerá das normas tributárias positivadas no ordenamento, as quais devem, de toda forma, ser transparentes e equilibradas quanto à aplicabilidade, sobretudo quando levadas ao crivo do Poder Judiciário.

¹²⁷ “Basicamente, a finalidade do Estado é a realização do bem comum. A noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública. Algumas dessas necessidades são de natureza essencial, isto é, cabe ao Estado sua realização de forma direta e exclusiva, por exemplo, aquelas concernentes à segurança pública, à prestação jurisdicional [...]. Tais atividades representam os interesses primários do Estado, sendo indelegáveis em função da indisponibilidade do interesse público. Outras representam interesses secundários do Estado. São as chamadas atividades complementares do Estado que tanto podem ser desenvolvidas diretamente pelo poder público, como pelas concessionárias de serviços públicos, normalmente constituídas de empresas estatais.” (HARADA, Kiyoshi – **Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 3.).

3 – SUBORDINAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO AO QUADRO JURÍDICO DA PESSOA HUMANA

O homem é o indivíduo em si considerado, é a pessoa que possui corpo e alma, é o ser que se diferencia dos animais pela consciência e capacidade de transformar a natureza para adaptá-la às próprias necessidades, é o ser que tem discernimento do tempo, do espaço e participa do ciclo da vida: nascer, crescer, amadurecer e morrer.

Diogo Leite de Campos¹²⁸ afiança que “a pessoa é um ser original, não participante em qualquer unicidade ontológica, anterior a todos os outros, o Estado e a Sociedade aqui compreendidos – e nesta medida anterior a si própria – como quem não se pode estabelecer uma relação de “sujeito-objeto”, mas uma relação unicamente de “estar com” e de respeito”.

Desde os primórdios, os homens não vivem sozinhos. A sua existência depende essencialmente de outro homem. O “Eu” depende do “Tu”. E, para a existência em comum do “Eu” e do “Tu” surge o “Nós”. O indivíduo abre as relações com os outros e com o outro, sem perder sua singularidade. A pessoa “em si” e “para si” transcende para “ser para o outro” e “ser com os outros”, visando, destarte, à totalidade do ser¹²⁹.

Nessa inter-relação de pessoas individualmente consideradas, desde o “per si” até o “ser com os outros”, os direitos da personalidade já existiam, corporificado no respeito do direito de outrem pelo respeito que exigia para si. A base da organização social e do direito estava fulcrado na moral cristã. A pessoa humana já existia, o valor infinito da pessoa decorria da máxima de que o homem foi feito à imagem e semelhança de Deus, ou seja, todos são iguais¹³⁰.

A mencionada ideia de subordinação do direito normativo à pessoa humana, centrada na igualdade e na dignidade da pessoa humana, é anterior e superior à sociedade. O “outro” era visto como limite do “eu”. A solidariedade do “eu” com o “outro” era imprescindível à realização humana e à salvação espiritual. O juízo era universal, um dependia do outro para ser salvo. Raras eram as normas criadas pelos indivíduos. Todas eram anteriores e determinadas pela própria natureza humana, as posteriores eram de origem religiosa, somadas aos usos e costumes impostos pela sociedade (modelos de comportamento). Desse modo, assentava-se na ideia de direito natural uma ordem justa determinada por Deus. Ao direito e aos órgãos da administração da justiça apenas eram encaminhados casos isolados¹³¹.

¹²⁸ CAMPOS, Diogo Leite de – **O Sistema Tributário do Estado dos Cidadãos**. Ed. Almedina. 2006. p. 50.

¹²⁹ “(...) o ser por si, em vez de fechar a pessoa na sua interioridade, abre-a sobre os outros. Reconhecendo a dignidade pessoal insuperável do sujeito, reconhece-a também nos outros, comparáveis desde logo, através da sua exterioridade. E assim, funda a eticidade enquanto responsabilidade para consigo mesmo e para com os outros”(CAMPOS, Diogo Leite de – **NÓS Estudos sobre o Direito das Pessoas**. Ed. Almedina. 2004. p. 30/33).

¹³⁰ Idem – Op. cit. p. 109/118.

¹³¹ Idem – Op. cit. p.110/118.

Entretanto o homem superou a natureza, assumiu sua liberdade e passou a ser o senhor da criação da história, do direito, da sociedade E a partir de tais ideias surgiram novos conceitos, ligados à relação social entre as pessoas, como a preocupação com o direito, justiça. Nessa ocasião, a dignidade humana veio como reforço da proteção humana, seja em relação aos outros, seja em relação ao Estado.¹³²

O ambiente político-social abriu duas vias, a do individualismo do legislador e a transformação do direito em mero produto da vontade desvinculada do legislador coletivo. O ser humano passa a se preocupar com sua alma individual, seguindo seu caminho solitário.

Validamente, a sociedade passou a transcender o indivíduo, havendo abandono do fundamento da vontade coletiva, a vontade geral passa a transcender as vontades individuais. O homem passa a ser quantidade numérica, passa a integrar parte de um conjunto, notado apenas no todo. De tal modo, a liberdade restou transformando no direito de fazer apenas o que a lei permite.

O direito, enquanto fundamento ético da ordem social, parece desaparecer para se transformar em instrumento de ordenação social. A sociedade passa ser um espaço aberto, sem sentido ético, uma ordem jurídica ampla e vulnerável às marginalidades. O sentido e fundamento da lei se perderam, passaram a não mais representar a vontade geral; perdeu-se a referência do direito à justiça. O corpo legislativo passou a mostrar diversas faces que não o da vontade geral.¹³³

Com efeito, os direitos da personalidade deixam de ser absolutos, individuais, para ser o núcleo do relacionamento social, uma relação de poderes-deveres, direitos-obrigações.

Surge aí o estado de direito democrático, no qual a vontade popular se manifesta de formas especiais, e que a lei tenha conteúdo de justiça, porquanto a justiça é inerente à própria ideia de direito. Não acreditar em que o direito traz justiça, reduzindo o direito simplesmente como instrumento da vontade dos mais fortes, dos mais hábeis, está a separar-se do próprio fim de democracia, destruindo o próprio sentido social do estado democrático.

Escolas jurídicas e práticas jurisprudenciais transformam em direito a vontade do julgador, postergando a vontade do legislador e, conseqüentemente, dos cidadãos, aumentando o casuísmo e o arbítrio. Isso porque atrás da vontade do julgador desenham-se interesses bem concretos de grupos e organizações que põem os órgãos de soberania a seu serviço, tudo em prejuízo da democracia e do direito. Em prejuízo, também, do próprio Estado.

O Estado, ao invés de um conjunto harmônico e hierarquizado de indivíduos, expressão da vontade geral, revela um homem com seu vício, com seu interesse, sua vontade. Atrás de cada balcão e guichê há um Estado diferente, havendo, por conseguinte, crise de valores.

¹³² “(...) O ser humano torna-se para além de determinante do destino da sua alma, o Senhor da Natureza e da História, do Direito, da Sociedade, da cidade (...)”. (CAMPOS, Diogo Leite de – **NÓS Estudos sobre o Direito das pessoas**. Ed. Almedina. 2004. p. 111).

¹³³ Idem – Op. cit. p. 121/123.

Nessa perspectiva, como os órgãos representativos da vontade do povo não cumpriam com seus misteres, a sociedade civil sentiu necessidade de intervir no estado de direito democrático e social para participar ativamente no processo de formação de leis e da tomada das decisões políticas, deixando de ser cidadão-absoluto para ser "Estado dos cidadãos", exigindo a subordinação do quadro normativo aos direitos das pessoas.

Assim, temos que a evolução clama por um estado democrático e social dos cidadãos, governo da coletividade que pressupõe uma democracia participativa, mais vivida pelos cidadãos, aderindo os valores de justiça, da coesão e da solidariedade.

Para que haja essa subordinação do quadro normativo tributário aos direitos da pessoa humana, necessário se faz entender a real acepção de Estado, o que é direito e qual a importância do cidadão nessa relação jurídica de arrecadação de tributos e implementação dos direitos fundamentais, buscando na democracia participativa um Estado centrado na pessoa humana.

3.1. Relação entre Estado e Direito

O Estudo da relação entre Estado e Direito é importante para entender o papel do Estado e do direito dentro de uma sociedade. Quando se fala em Estado, logo vem a ideia de um ente que tem por finalidade organizar a sociedade. E para organizar a sociedade o faz por meio de normas jurídicas organizadas, designadas direito.

O Estado não pode se confundir com o direito. Estado é muito mais que o direito. O Estado é formado por um corpo social que dá dinâmica ao direito e está interligado ao direito, pois é por meio desse que atinge seus fins. Assim, pode-se dizer que Estado e direito são duas realidades distintas que se completam na interdependência, não sendo possível estabelecer de modo absoluto como acontece tal relação.

São três as teorias que abordam a relação entre Estado e direito: teoria monística, teoria dualística e teoria do paralelismo¹³⁴.

A teoria monística, desenvolvida por Rudolf Von Ihering e John Austin e anunciada por Hegel, Hobbes e Jean Bodin, consiste em unir o Estado e direito em uma só realidade, partindo da ideia de que não existe regra jurídica fora do Estado, sendo o Estado a única fonte de direito¹³⁵.

¹³⁴ MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15/16.

¹³⁵ “Teoria monística - também chamada do estatismo jurídico, segundo a qual o Estado e o Direito confundem-se em uma só realidade. Os dois fenômenos *sunt unum et idem*, na expressão usada por Kelsen. Para os monistas só existe o direito estatal, pois não admitem eles a ideia de qualquer regra jurídica fora do Estado. O Estado é a fonte única do Direito, porque quem dá vida ao Direito é o Estado através da “força coativa” de que só ele dispõe. Regra jurídica sem coação, disse Ihering, é uma contradição em si, um fogo que não queima, uma luz que não ilumina. Logo, como só existe o Direito emanado do Estado, ambos se confundem em uma só realidade. Foram precursores do monismo jurídico Hegel, Hobbes e Jean Bodin. Desenvolvida por Rudolf von Ihering e John Austin, alcançou esta teoria a sua máxima expressão com a escola técnico-jurídica liderada por Jellinek e com a escola vienense de Hans Kelsen.” (MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15).

Já a teoria dualística, idealizada por Gierke e Gurvitch e aperfeiçoada por Léon Duguit, contraria a concepção monística ao admitir a pluralidade das fontes do direito, partindo da ideia de que o direito é um fato social, uma criação da sociedade. Portanto o Estado criaria tão somente o direito positivo, mas paralelo a ele existem outras normas, como princípios de direito natural, costumes, normas religiosas, dentre outras criadas pela sociedade e que também possuem normatividade¹³⁶.

Por fim, a teoria do paralelismo, defendida por Giorgio Del Vecchio, contraria a teoria monística e aperfeiçoa a teoria pluralista, na medida em que reconhece a existência de diversos microssistemas jurídicos, mas aponta que apenas as normas do Estado possuem positividade, pois decorrem da vontade social¹³⁷.

A partir da teoria do paralelismo, o Professor Miguel Reale desenvolveu a teoria do culturalismo, pela qual se buscou integrar o estudo do Estado e do direito com princípios fundamentais da axiologia, por meio da concepção tridimensional do Estado e do direito¹³⁸.

¹³⁶ “Teoria dualística - também chamada pluralística, que sustenta serem o Estado e o Direito duas realidades distintas, independentes e inconfundíveis. Para os dualistas o Estado não é a fonte única do Direito nem com este se confunde. O que provém do Estado é apenas uma categoria especial do Direito: o direito positivo. Mas existem também os princípios de direito natural, as normas de direito costumeiro e as regras que se firmam na consciência coletiva, que tendem a adquirir positividade e que, nos casos omissos, o Estado deve acolher para lhes dar jurisdição. Além do Direito não escrito existem o Direito canônico, que independe da força coativa do poder civil, e o Direito das associações menores, que o Estado reconhece e ampara. Afirmar esta corrente que o Direito é criação social, não estatal. Ele traduz, no seu desenvolvimento, as mutações que se operam na vida de cada povo, sob a influência das causas éticas, psíquicas, biológicas, científicas, econômicas etc. O Direito, assim, é um fato social em contínua transformação. A função do Estado é a de positivar o Direito, isto é, traduzir em normas escritas os princípios que se firmam na consciência social. O dualismo (ou pluralismo), partindo de Gierke e Gurvitch, ganhou terreno com a doutrina de Léon Duguit, o qual condenou formalmente a concepção monista, admitiu a pluralidade das fontes do Direito positivo e demonstrou que as normas jurídicas têm sua origem no corpo social.” (MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15/16).

¹³⁷ “Teoria do paralelismo - segundo a qual o Estado e o Direito são realidades distintas, porém necessariamente interdependentes. Esta terceira corrente, procurando solucionar a antítese monismo—pluralismo, adotou a concepção racional da graduação da positividade jurídica, defendida com raro brilhantismo pelo eminente mestre de Filosofia do Direito na Itália, Giorgio Del Vecchio. Reconhece a teoria do pluralismo a existência do direito não estatal, sustentando que vários centros de determinação jurídica surgem e se desenvolvem fora do Estado, obedecendo a uma graduação de positividade. Sobre todos estes centros particulares do ordenamento jurídico, prepondera o Estado como centro de irradiação da positividade. O ordenamento jurídico do Estado, afirma Del Vecchio, representa aquele que, dentro de todos os ordenamentos jurídicos possíveis, se afirma como o “verdadeiramente positivo”, em razão da sua conformidade com a vontade social predominante. A teoria do paralelismo completa a teoria pluralista, e ambas se contrapõem com vantagem à teoria monista. Efetivamente, Estado e Direito são duas realidades distintas que se completam na interdependência. (MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15/16).

¹³⁸ O culturalismo, segundo as palavras do excelso mestre, integra-se no historicismo contemporâneo e aplica, no estudo do Estado e do Direito, os princípios fundamentais da axiologia, ou seja, da teoria dos valores em função dos graus da evolução social. Nessa linha de raciocínio se desenvolve a teoria tridimensional do Estado e do Direito, que tende a solucionar, pela clareza metodológica, todos os conflitos doutrinários radicais. A realidade estatal, como o Direito, é uma síntese, ou integração do “ser” e do “dever ser”; é fato e é norma, pois é o FATO integrado na NORMA exigida pelo VALOR a realizar. Em resumo, o Estado não é apenas um sistema geral de normas, como pretendem as correntes monistas, nem um fenômeno puramente sociológico, como sustentam as correntes pluralísticas. É uma realidade cultural constituída historicamente em virtude da própria natureza social do homem, que encontra a sua integração no ordenamento jurídico. Por essa concepção tridimensional do Estado e do Direito, afasta-se o erro do formalismo técnico-jurídico e se compreende o verdadeiro valor da lei e da função de governo. Com efeito, o Estado, na concepção tridimensional, não é somente a organização fática do poder público, nem simplesmente a realização do fim da

A teoria do paralelismo parte da ideia de que direito é fonte de realidade cultural construída pelo homem, enquanto Estado seria a integração do “ser” e do “dever ser”. Há conjugação do fato, valor e norma. O Estado não seria apenas um conjunto de normas, como supõe a teoria monística, nem um conjunto de fato social, como defende a teoria dualista, mas uma realidade cultural que integra a natureza social do homem com o ordenamento jurídico.

Diante do que foi exposto, é possível extrair que, na relação entre direito e Estado, há uma estreita relação na ordem social, já que ambos devem concretizar direitos fundamentais e garantir o bem estar social coletivo.

3.2. Estado: Origem, Elementos e Finalidades

O Estado, a princípio, era uma figura abstrata criada pela sociedade, com o objetivo de unificar o desenvolvimento do homem em grupo.

Com efeito, o vocábulo Estado vem do latim “*status*”, que significa ordem. E da palavra ordem traduz que Estado seria uma forma de ordenar, organizar uma sociedade.

Thomas Hobbes¹³⁹ entendia que o Estado surgiu para viabilizar a paz, já que o homem no estado de natureza, sem organização, representava uma condição de guerra. Assim, o homem deveria se supervisionado pelo Estado, que estaria legitimado por um contrato social.

Todavia, nota-se que a essência de Estado sempre foi a união de seus membros em prol do bem comum. O Estado seria o conjunto de contratos sociais firmados para atingir o bem comum dos grupos que compõe a figura do Estado, sendo o todo uma unidade capaz de proteger seus cidadãos, uns contra os outros e de uns em face do próprio Estado.

Verificamos, ainda, que o Estado é composto de três elementos essenciais: povo, território e soberania. A ausência de quaisquer deles descaracteriza o Estado¹⁴⁰.

No mesmo sentido aponta Canotilho¹⁴¹ ao discorrer sobre Estado: “(...) 1. Poder político de comando; (2) que tem como destinatário os cidadãos nacionais (povo = sujeitos do soberano e destinatários da soberania); (3) reunidos num determinado território(...)”.

convivência social, como também não se explica só pela sua função de órgão produtor e mantenedor do ordenamento jurídico. É a reunião harmônica desses três momentos ou fatores, enquanto dialeticamente se compõem na unidade concreta do processo histórico-social. Os três elementos se conjugam e se completam na integração da realidade estatal, e nenhum deles, isoladamente, é bastante em si para explicá-la. (MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 17).

¹³⁹HOBBS, Thomas – **Leviatã Ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 143.

¹⁴⁰MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

¹⁴¹CANOTILHO, José Joaquim Gomes - **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 90.

O povo é o elemento humano que integra uma unidade nacional, não sendo correto dizer população, que seria o conjunto de pessoas em sentido amplo, englobando nacionais e não nacionais.

Já o território é a base física, o geográfico, a porção de terra onde o povo se estabelece. Sahid Maluf¹⁴², ao definir território, assegura que é “(...) o espaço certo e delimitado onde se exerce o poder do governo sobre os indivíduos. Patrimônio do povo (...)”.

A soberania do Estado é o elemento que traduz o poder de impor determinações e condições. É por meio dela que se regulamenta a ordem social interna e que se define o direito e emite comandos obrigatórios e permissivos. Esse poder do Estado é concedido pelo povo, motivo pelo qual a ordem não pode estar distorcida da vontade geral, tampouco da finalidade de atingir o bem comum.

Assim, o governo é a soberania em ação, é o conjunto de órgãos e as funções cogentes para manter a ordem jurídica e a administração pública.¹⁴³

Nesse ínterim, Sahid Maluf¹⁴⁴ afiança que soberania, no conceito da Escola Clássica, é una, indivisível, inalienável e imprescritível. Una porque há apenas uma autoridade soberana dentro do mesmo território. Indivisível porque todas as atribuições são exercidas pelo mesmo poder, independente da divisão de funções e competências. Inalienável porque trata-se de uma vontade personalíssima, pertencente ao corpo social, que é a soma de vontades individuais. E imprescritível porque a soberania ocorre de modo definitivo e não sofre limitação de tempo para seu exercício.

O que legitima a soberania é o povo por meio da cidadania. A cidadania é um direito e um dever. É um direito na medida em que atribui direitos políticos, como votar (direito de sufrágio) e ser votado (elegibilidade), além de permitir reivindicar direitos. E dever porque impõe a participação da vida coletiva, a consciência política, o fim de criar uma sociedade livre, justa e solidaria.

Dessa forma, é de concluir-se que Estado é a união do povo num determinado território, sujeito às normas impostas pelo governo, segundo a vontade geral e para garantir a ordem e atingir

¹⁴² MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33.

¹⁴³ Idem – Op. cit. p. 25.

¹⁴⁴ “UNA porque não pode existir mais de uma autoridade soberana em um mesmo território. Se repartida, haveria mais de uma soberania, quando é inadmissível a coexistência de poderes iguais na mesma área de validade das normas jurídicas. INDIVISÍVEL é a soberania, segundo a mesma linha de raciocínio que justifica a sua unidade. O poder soberano delega atribuições, reparte competências, mas não divide a soberania. Nem mesmo a clássica divisão do poder em Executivo, Legislativo e Judiciário importa em divisão da soberania. Pelos três órgãos formalmente distintos se manifesta o poder uno e indivisível, sendo que cada um deles exerce a totalidade do poder soberano na esfera da sua competência. INALIENÁVEL é a soberania, por sua própria natureza. A vontade é personalíssima: não se aliena, não se transfere a outrem. O corpo social é uma entidade coletiva dotada de vontade própria, constituída pela soma das vontades individuais. Os delegados e representantes eleitos hão de exercer o poder de soberania segundo a vontade do corpo social consubstanciada na Constituição e nas Leis. IMPRESCRITÍVEL é ainda a soberania no sentido de que não pode sofrer limitação no tempo. Uma nação, ao se organizar em Estado soberano, o faz em caráter definitivo e eterno. Não se concebe soberania temporária, ou seja, por tempo determinado. (MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 38).

o bem comum, enquanto o Governo é o conjunto das funções pelas quais o Estado assegura ordem jurídica e busca a concretização dos direitos fundamentais.

Tanto Brasil quanto Portugal adotam como forma de governo a República Democrática indireta ou representativa, na qual o poder emana do povo e é exercido por meio de representantes eleitos. Esse poder, denominado soberania, é dividido em três órgãos distintos: Legislativo, Executivo e Judiciário, todos independentes e harmônicos entre si. O primeiro possui função típica de criar o direito, a lei, o segundo de executar as normas jurídicas e terceiro de aplicar o direito, realizar a justiça.

Nesse contexto, o povo, ser humano, pessoa na singularidade é quem determina a forma de atuação do Estado, pois sendo o povo titular da soberania, só haverá legitimidade na manifestação de soberania do Estado se ela coincidir com a vontade do povo, portanto nada mais justo que as regras impostas pelo Estado para manter a ordem social estejam subordinadas ao quadro da pessoa humana.

A partir dos conceitos acima especificados e conjeturados, e considerando o cerne do presente trabalho, é possível fixar como premissa que só há falar em estado democrático e social dos cidadãos num sistema de tributação justa se houver correlação da vontade do Estado e vontade da coletividade, havendo a devida subordinação das normas tributárias ao quadro normativo da pessoa humana.

3.3. Estado Democrático de Direito

O Estado, como firmado no item pretérito, contém três elementos: povo, território e soberania. Para manifestar a soberania, o Estado possui uma pluralidade de órgãos representados por três poderes harmônicos e independentes, com o intuito precípua de atingir o interesse público.

Antes de se definir estado democrático de direito, forçoso faz-se entender o estado de direito.

O estado de direito é um modo de organização que surgiu para contrapor o modo de organização absolutista, marcado por uma postura passiva do Estado, que se contentava com o respeito à lei, refletindo o espírito liberal que ansiava uma prestação negativa.

A expressão estado de direito foi cunhada pelo jurista alemão Robert Von Mohl, no século XIX, ao procurar sintetizar a relação estreita que deve haver entre Estado e direito ou entre política e lei. Segundo Canotilho, o estado de direito é o Estado propenso ao direito, ou seja: "Estado de direito é um Estado ou uma forma de organização político-estatal cuja atividade é determinada e limitada pelo direito. 'Estado de não direito' será, pelo contrário, aquele em que o poder político se

proclama desvinculado de limites jurídicos e não reconhece aos indivíduos uma esfera de liberdade ante o poder protegida pelo direito".¹⁴⁵

Sendo o estado de direito um conjunto de regras e princípios e a democracia o governo do povo pelo povo, tem-se que estado democrático de direito é conjugação do estado de direito e o estado democrático, um vez que o conjunto de regras e princípios foi determinada democraticamente pela vontade do povo.

O princípio da soberania liga o estado de direito ao estado democrático de direito, na medida em que as leis limitadoras da ordem social foram elaboradas segundo a vontade popular.¹⁴⁶ Nesse sentido claramente aborda Canotilho¹⁴⁷: "(...)A teorização do Estado de direito democrático centrou-se até aqui em duas ideias básicas: o Estado limitado pelo direito e o poder político estatal legitimado pelo povo. O direito é o direito interno do Estado; o poder democrático é o poder do povo que reside no território do Estado ou está sujeito à soberania do Estado (...)."

Diante disso, é possível concluirmos que estado de direito é estado democrático de direito e social ou um estado de legalidade, reduzido a um esqueleto constituído por regras e princípios formais.

Assim, temos que o que define estado democrático de direito é a legitimação da atuação governamental a partir da participação e inclusão de seus cidadãos, ou seja, é a elaboração de regras segundo a vontade do povo, por meio de seus representantes, visando ao interesse público, ou seja, aos interesses da coletividade.

Logo, num estado democrático de direito, pressupõe-se que há a efetiva subordinação do quadro normativo aos direitos da pessoa humana.

3.4. Interesse Público e a Concretização de Direitos Fundamentais

O interesse público é o que legitima a atuação estatal. A atuação do Estado deve estar relacionada à gerência dos interesses de seus integrantes, com o fito de solidificar-lhes os objetivos sociais.

¹⁴⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Estado de Direito**. Editora: Gradiva, 1999. p. 4.

¹⁴⁶ "(...) O Estado constitucional carece da legitimidade do poder político e da legitimação desse mesmo poder. O elemento democrático não foi apenas introduzido para «travar» o poder (to check the power); foi também reclamado pela necessidade de legitimação do mesmo poder. Se quisermos um Estado constitucional assente em fundamentos não metafísicos, temos de distinguir claramente duas coisas: (1) uma é a legitimidade do direito, dos direitos fundamentais e do processo de legislação no Estado de direito; (2) outra é a legitimidade de uma ordem de domínio e da legitimação do exercício do poder político no Estado democrático. O Estado «impolítico» do Estado de direito não dá resposta a este último problema: donde vem o poder. Só o princípio da soberania popular, segundo o qual «todo o poder vem do povo», assegura e garante o direito à igual participação na formação democrática da vontade popular. Assim, o princípio da soberania popular concretizado segundo procedimentos juridicamente regulados serve de «charneira» entre o «Estado de direito» e o «Estado democrático», possibilitando a compreensão da moderna fórmula Estado de direito democrático. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Estado de Direito**. Editora: Gradiva, 1999. p. 10/11).

¹⁴⁷ Idem – Op. cit. p. 11/12.

Toda atividade administrativa deve estar subordinada ao quadro normativo dos direitos da pessoa humana. O sentido de atuação do Estado é atender a coletividade, que em sua singularidade é pessoa humana, é o cidadão, o principal membro do Estado.

Segundo Marçal Justen Filho, o termo "interesse público" é de difícil definição, tendo em vista que se trata de um princípio jurídico, cujo conceito, pela sua própria natureza, é indeterminado. E vai além, afirma que interesse público não é do interesse do Estado, não é interesse do aparato administrativo, não é interesse do agente público, tampouco é a vontade da maioria.¹⁴⁸

Logo, quando o Estado busca satisfazer as necessidades concretas e específicas da sociedade por meio de atividades administrativas, diz-se que está realizando o interesse público, o qual pode ser classificado em interesse público primário e interesse público secundário.

A referida classificação de interesse público primário e secundário decorre da influência do direito italiano, mais precisamente dos ensinamentos de Renato Alessi, para quem os interesses primários decorrem da dimensão pública dos direitos de indivíduos inseridos num contexto social, enquanto, os interesses secundários decorrem da manifestação de vontade do Estado enquanto pessoa jurídica.¹⁴⁹

Luis Roberto Barroso¹⁵⁰ aponta que a distinção entre interesse público primário e secundário é importante, pois, enquanto o interesse primário presta-se a efetivar direitos de natureza individual ou coletiva, reconhecidos socialmente como públicos, o secundário é o interesse que o Estado julga como interesse público necessário a ser efetivado.

¹⁴⁸ "(...) "interesse público não é interesse do Estado. O Estado democrático é instrumento de realização dos interesses públicos. Ou seja, o interesse público existe ante do Estado(...)". (JUSTEN FILHO, Marçal – **Curso de Direito Administrativo**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 38).

¹⁴⁹ "(...) melhor se compreenderá a distinção corrente da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses primários – que são os interesses da coletividade como um todo – e interesses secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é independentemente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações; ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que os administrados lhe fizessem, ou cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas "seus", enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despende o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário, isto é, àquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos. Por isso os interesses secundários não são atendíveis senão quando coincidirem com os interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa(...)" (MELLO, Celso Antonio Bandeira de – **Curso de Direito Administrativo**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 61/62).

¹⁵⁰ "(...)O interesse público primário é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário que seja parte da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas. "(...) Sem recursos adequados, o Estado não tem capacidade de promover investimentos sociais nem de prestar de maneira adequada os serviços públicos que lhe tocam (...) " "(...) o interesse público primário consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que ao intérprete cabe preservar ou promover (...) " (BARROSO, Luis Roberto – **Prefácio: O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a definição da supremacia do interesse público**. In: SARMENTO, Daniel (Org.). Interesses públicos versus interesse XIV).

Nota-se, então, que o interesse público primário tem como fim atender aos interesses da coletividade por meio da concretização de direitos e garantias fundamentais, constitucionalmente determinados, de observância obrigatória por parte do Estado. Enquanto interesse público secundário está relacionado ao múnus de administrar, de gerir finanças e recursos públicos para manter o equilíbrio das contas públicas.

Destarte, quando se refere à satisfação do interesse público, nada mais se busca que não a concretização de direitos fundamentais.

Direitos fundamentais, segundo Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, são: “(...) direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade o exercício do poder estatal em face da liberdade individual(...)”.¹⁵¹

Já Antonio E. Perez Luño leciona que “[...] os direitos fundamentais deixam de ser meros limites ao exercício do poder político, ou seja, garantias negativas dos interesses individuais, para definir um conjunto de valores ou fins diretos da atuação positiva dos poderes públicos”.¹⁵²

Validamente, os direitos fundamentais são inerentes à pessoa humana. É para atender esses direitos da pessoa que o Estado está legitimado a agir. É em razão dessa finalidade que justifica a existência do Estado e o desempenho da atividade administrativa. O Estado é o agente responsável pela satisfação das necessidades concretas e específicas da coletividade e retira o fundamento de validade de sua atuação da Constituição, diploma normativo que ratifica a centralidade dos direitos fundamentais.

3.5. Releitura do Princípio da Supremacia do Interesse Público em razão da Teoria dos Direitos Fundamentais da Pessoa no Estado Democrático de Direito

Considerando o acima foi exposto, de que o quadro normativo existente na sociedade deve estar subordinado aos direitos da pessoa, extrai-se a justificativa para afirmar que a supremacia do interesse público sobre o particular pode ser completamente suplantada.

Vejamos a lógica: se o homem renunciou à sua liberdade para que o Estado tutelasse e buscasse a ordem social e pudesse concretizar os direitos fundamentais de um modo universal a todos os homens, não se pode pensar em interesse público distinto da pessoa, do homem em si considerado. O Estado nada mais é que seu povo. O povo, por sua vez, simbolizado em um só ente.

¹⁵¹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo – **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 54

¹⁵² “(...)no plano subjetivo seguem atuando como garantias da liberdade individual, se bem que este papel básico se coaduna, hoje, com a defesa dos aspectos sociais e coletivos da subjetividade, enquanto que o objetivo foi assumido numa dimensão institucional a partir da qual seu conteúdo deve funcionar para a consecução dos fins e valores constitucionalmente proclamados(...)” (PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique – **Los Derechos Fundamentales**. 8ª. ed. Madrid: Tecnos, 2004. p. 21)

Por isso, quando se fala em interesse público, não há nenhum fundamental em relação ao outro. O interesse público tem de buscar atender à coletividade, ao homem em seu conjunto.

E nessa perspectiva, na formação do Estado, o povo decidiu que ele seria conduzido de forma democrática, ou seja, haveria a participação popular, seja para criar regras, a que todos estariam submetidos, seja para definir políticas públicas que seriam implementadas. Surgindo, destarte, o estado democrático de direito, um modelo de Estado que permite a participação, integração e construção da esfera pública por todos os integrantes da sociedade.

Entende-se por esfera pública a dimensão em que os assuntos públicos são discutidos pelos representantes públicos e privados, o que culmina na formação da opinião pública em direção ao Governo, no sentido de pressioná-lo de acordo com os seus anseios.

Ocorre, porém, que no cenário atual há um distanciamento entre a vontade do povo com a vontade dos representantes do povo. Há uma atuação ilegítima para tornar lícita o atendimento ao interesse público, como se a decisão tomada fosse o ideal a ser buscado para atender às necessidades da coletividade, impondo a esse modo a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

A supremacia do interesse público sobre o privado é trazida por Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵³ como um“(...) pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados(...)”.

Observemos, a supremacia é uma garantia da Administração para implementar as medidas necessárias à efetivação dos interesses da coletividade, e é viabilizada por mecanismos jurídicos que atribuem prerrogativas ao exercício da atividade estatal.

Desse modo, segundo Hely Lopes Meirelles¹⁵⁴, "as prerrogativas são direcionados a atender um fim maior, ou seja, atender o interesse público. E, prossegue, apontando como prerrogativas “a supremacia do interesse público, a presunção de legitimidade e a atividade discricionária.”

Essas prerrogativas aparentemente fazem supor que há desigualdade jurídica entre a Administração e os administrados. Entretanto, ao nosso entender, esta conjectura está equivocada, pois o uso dessa prerrogativa somente seria legítimo se fosse para satisfazer o interesse público, ou seja, para o atendimento aos direitos fundamentais.

Assim, se os administrados não se identificam e não reconhecem como destinatários finais das ações realizadas, tem-se que houve subversão do uso da prerrogativa.

¹⁵³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de – **Curso de Direito Administrativo**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 58.

¹⁵⁴ “[...] 1º) a desigualdade jurídica entre a Administração e os administrados; 2º) a presunção de legitimidade dos atos da Administração; [e] 3º) a necessidade de poderes discricionários para a Administração atender ao interesse público” (MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito Administrativo**. 7ª Edição. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 50)

Diante desse cenário, afirmamos que a supremacia do interesse público sobre o particular, como álibi, deve ser superada, restando para sua conservação uma releitura, que pode ser feita de duas formas: primeiro, deixando de adotá-lo como princípio de direito e inserindo como questão de abrangência na definição do interesse público; segundo, atribuindo-lhe interpretação constitucional à luz da dignidade da pessoa humana.

Explica-se: a supremacia como questão de abrangência pressupõe uma relação horizontalizada entre administradores e administrados. O Estado não vai pressupor um direito superior ao outro, ao contrário, vai apontar qual direito é mais abrangente que o outro. Tal atuação deve ser efetuada de forma planejada e integrada entre todos os entes da federação e com a ampla participação dos cidadãos.

A ideia central de adotar a supremacia como questão de abrangência é democratizar as escolhas das políticas públicas a serem adotadas, com participação efetiva do Estado, por meio de todos os seus órgãos e também da sociedade civil.

Sob essa perspectiva, a atuação da administração pública torna-se mais legítima, pois os cidadãos reconhecem as ações realizadas como atendimento ao interesse público. Além disso, torna a administração mais transparente, na medida em que são apresentadas justificativas segundo a abrangência do interesse público.

É importante apontar que a presente releitura da supremacia do interesse público decorre da necessidade de disposição de uma democracia participativa, na qual ocorra o desenvolvimento de debates abertos, inclusivos, em que as decisões finais sejam fundamentadas, partindo-se da premissa de que o exercício da democracia vai muito além da prerrogativa popular de eleger seus representantes.

A citada transição decorre da crise de legitimidade das decisões tomadas pela administração pública para atendimento do interesse público, pois, em que pese às decisões políticas que devam ser tomadas de acordo com a vontade popular, há evidências de que há enorme descompasso entre a atuação do Estado e a necessidade popular, sendo, por conseguinte, atos desprovidos de legitimidade, não havendo supremacia que os justifiquem.

Assim, o movimento de participação política vem preencher o estado de direito, dar sentido e conteúdo à democracia, fazendo com que todos os integrantes da sociedade participem efetivamente da política pública a ser adotada e das soluções dos conflitos encontrados.

Diogo Leite de Campos¹⁵⁵, quanto à criação de tributos, propõe algo muito similar com a instituição de um novo contrato social, em que não se busca mais a justiça na lei ou a certeza no

¹⁵⁵ CAMPOS, Diogo Leite de – **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Portugal. Ed. Almedina. p. 65.

direito pela administração ou pelos tribunais, mas na vontade de todos os interessados na criação de impostos, segundo a vontade dos destinatários.

Segundo Diogo, os grupos sociais interessados devem negociar o que querem pagar de impostos e cada contribuinte deve aceitar o seu imposto, pois assim se conseguirá a justiça.¹⁵⁶

Já a segunda forma de manter a supremacia do interesse público seria subordinar o quadro normativo aos direitos da pessoa humana, o que se daria através de uma interpretação constitucional, buscando o sentido da constituição à dignidade da pessoa humana.

Sob esse viés é possível que a supremacia do interesse público ainda persista, e se existente essa superioridade, ela só pertence e está direcionada à pessoa, ao indivíduo, e não à Administração Pública.

Logo, de uma forma ou de outra, concluímos que não há mais espaço para priorização da Administração Pública. Pelo contrário, deve haver priorização da tutela dos administrados em razão da centralidade dos direitos fundamentais. O mito da prevalência absoluta do interesse público sobre o interesse particular restou ultrapassado em decorrência da subordinação de uma série de direitos e garantias fundamentais da pessoa humana que demandam a materialização de uma conduta por parte do ente estatal. Assegurar os direitos dos individuais é assegurar o interesse da coletividade.

3.6. Cidadania Fiscal e o Estado dos Cidadãos. Um Novo Estado Democrático de Direito – Democracia Participativa

Para a subordinação do quadro normativo tributário aos direitos da pessoa humana, deve-se, de início, pressupor a existência de um estado democrático de direito, de forma que as normas de direito tributário sejam feitas segundo a vontade popular, por meio de uma participação política.

Entretanto trata-se de uma realidade hoje muito distante, frente a um cenário de limitações do sistema democrático que convive com a passividade política unicamente restrita ao processo eleitoral, configurando um sistema democrático insatisfatório de democracia, gerador de diferenças sociais e diversas falhas no estado democrático de direito.

Portanto, para se concretizar os ideais democráticos, hoje auferíveis exclusivamente pela participação do cidadão no processo eleitoral, devemos buscar implantar instrumentos de participação do cidadão na construção do direito e nas decisões políticas fundamentais.

¹⁵⁶ “(...) através de autêntica aceitação pelo conjunto de destinatários da proposta fiscal do estado; e da aceitação por cada um da proposta concreta de tributação. Sendo os diferendos compostos pelas “partes” através da arbitragem(...)”. (CAMPOS, Diogo Leite de – **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Portugal. Ed. Almedina. p. 65).

Tais instrumentos têm o condão de inserir o cidadão não apenas no processo decisório de prioridades, mas também no pensamento e elaboração das políticas públicas a partir de uma relação horizontalizada, instalada entre sociedade civil e Estado, para que possa haver um efetivo diálogo colaborativo.

Conforme sopesamos, o cidadão é a pessoa que possui corpo e alma, titular de direitos e deveres dentro de um Estado, o detentor de cidadania e a figura principal da democracia.

A cidadania fiscal é, logo, um direito fundamental do qual o contribuinte é titular. Nesse sentido, Alice Mourzinho Barbosa¹⁵⁷ aduz que: “[...] é toda a população de contribuintes, isto é, pagadores de impostos, consumidores ou não, e carentes do mínimo existencial[...]”.

Com efeito, o fenômeno da cidadania fiscal pode ser assim resumido: na medida em que os cidadãos têm o dever de pagar os tributos que devem ser cobrados pelo Estado, estes cidadãos têm o direito de exigir que os serviços públicos sejam prestados pelo Estado de forma eficiente.

O que se propõe com o "Estado dos Cidadãos" é uma democracia participativa, uma integração, um diálogo com todos os interessados, em todos os níveis da criação dos impostos, seja na concretização da obrigação tributária ou na decisão dos litígios que envolvem a tributação, de forma a estabelecer políticas públicas que concretizem direitos fundamentais.

Notamos que no Estado dos Cidadãos a democracia é muito diferente do modelo de democracia convencional hoje vigente. Na democracia convencional, a participação do cidadão fica restrita ao cumprimento das obrigações antecipadamente definidas, como votar nas eleições. Enquanto na democracia participativa, o cidadão não apenas cumpre com as obrigações eleitorais, também participa efetivamente da construção das decisões governamentais que gerem o Estado.

A teoria constitucional da democracia participativa funciona como aparato político e jurídico que institui entre os cidadãos um ideal de informação e participação, com inclusão real da sociedade civil no processo democrático, com aprofundamento da relação entre sociedade e Estado, ensejando integração entre sociedade/cidadãos e Estado, por meio da educação, deliberação e valorização do processo democrático.¹⁵⁸

A participação é o primeiro pilar dessa relação colaborativa entre Estado e cidadãos. É por meio da participação que se busca o envolvimento da sociedade civil com a coisa pública, para que possa haver entendimento, adequação, execução, resposta e controle das políticas públicas.

A deliberação, por outro lado, aparece como segundo pilar e consiste na atuação conjunta do cidadão com o governo, com o escopo de elaborar e executar políticas públicas. Entabula-se um

¹⁵⁷ BARBOSA, Alice Mourzinho – **Cidadania Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 127/128

¹⁵⁸ A definição desses três elementos complementares ao procedimento eleitoral está presente em: GUGLIANO, Alfredo Alejandro – **Democracia, Participação e Deliberação. Contribuições ao debate sobre possíveis transformação da esfera democrática**. In: Civitas, Porto Alegre, v. 4, n. 2 jul. Dez. 2004. p. 275.

diálogo com a eleição de prioridades a serem escaladas, concomitantemente com um modelo efetivo de gestão.

O terceiro pilar é a valorização do processo democrático pela inserção de mecanismos necessários à efetiva participação da sociedade nas decisões governamentais, seja por meio do engajamento dos cidadãos na vida pública, seja pela educação voltada à cidadania, seja pela construção normativa.¹⁵⁹

Para explicar essa relação entre as atitudes do cidadão e o processo de democratização, José Alves Moisés¹⁶⁰ o faz por meio de duas teorias: a *teoria culturalista* e a *teoria institucionalista*. Segundo a teoria culturalista, o cidadão envolve-se na vida pública por questões éticas, culturais, morais e valores políticos, enquanto na institucionalista, interage na vida pública por estar atento a dados sobre as eleições, competição entre partidos.

Acredita-se que há diversos instrumentos para se efetivar a democracia efetiva. O primeiro deles é a educação, pois é a partir dela que há o entendimento da relação entre Estado e direito, elementos que constituem o Estado e qual sua finalidade, o sentido de estado democrático de direito e a importância da cidadania fiscal na construção do bem-estar social.

Além da educação, outro instrumento de relevância é a construção normativa. A criação do direito traduz a vontade do povo, e a correlação entre a lei e a vontade do povo exige diálogo para que o binômio vontade do povo e possibilidade do Estado seja alcançado. Tal postura impediria, indubitavelmente, a criação de normas de eficácia reduzida e até mesmo sem eficácia, evitando as promessas inconsequentes.

É certo que, quanto mais o Executivo e o Legislativo interagirem com o povo menos trabalho caberá ao Judiciário, pois haverá menos carga de conflitos a serem solucionados. Do contrário, quanto menor for a especificidade da matéria maior será o espaço de atuação do Judiciário para a interpretação da lei e a concretização dos direitos fundamentais.

Esse diálogo entre os poderes do Estado e cidadãos é indispensável, pois as normas serão mais condizentes com a realidade da sociedade e as possibilidades financeiras do Estado, sopesando

¹⁵⁹ Ibidem.

¹⁶⁰ “(...)Para explicar a relação entre as atitudes dos cidadãos e o processo de democratização, a literatura especializada recorreu a duas correntes teóricas supostamente contraditórias. De um lado, há a tradição de estudos de cultura política para a qual conta a presença ou ausência de orientações democráticas dos indivíduos, formadas a partir de processos de socialização que interagem com a experiência política, influenciando sobre a estabilidade ou a mudança do regime. A cultura política refere-se a uma variedade de atitudes, crenças e valores políticos – como orgulho nacional, respeito pela lei, participação e interesse por política, tolerância, confiança interpessoal e institucional – que afeta o envolvimento das pessoas com a vida pública.(...) De outro lado, as teorias institucionais da democracia oferecem a principal alternativa à abordagem culturalista. Elas se propõem a avaliar a institucionalização da democracia a partir de dados sobre eleições, competição entre partidos e o funcionamento dos sistemas presidencialista e parlamentarista, utilizando-se de indicadores agregados de instituições políticas, desempenho de governos ou a relação entre o Executivo e o Legislativo. O que conta para essa perspectiva não são os valores políticos ou a orientação normativa dos indivíduos, mas a eficácia das instituições com relação a fins almejados pelos atores políticos (...)” (MOISES, José Alvaro – **Cultura Política, instituições e democracia. Lições da experiência brasileira**. Revista Brasileira de Ciências Sociais. Vol. 23, n. 66, fevereiro/2008. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v23n66/02.pdf> > Acesso em setembro de 2015.

que, na elaboração de uma norma, houve discussão acerca dos direitos do cidadão, recursos públicos, prioridades, objetivos e resultados a serem alcançados, ou seja, com tais precauções a concretização dos direitos fundamentais estará muito mais próxima à realidade.

Avaliando a realidade contemporânea do Brasil e de Portugal, verificamos que a inocorrência da democracia participativa faz com que o Judiciário torne-se protagonista desse cenário de ineficácias e frustrações das expectativas legítimas dos cidadãos, porquanto cabe-lhe quase sempre a construção da norma jurídica concreta. Tal postura acende uma nova faceta da criação do direito, não pela vontade do povo, mas pela necessidade da justiça e da segurança jurídica que deve permear no estado democrático de direito, ou seja, abre o caminho da construção jurisprudencial sem a legitimação da vontade popular.

A criação do direito pelo Judiciário forma os precedentes, os quais, apesar de geralmente não vinculativos, como as regras, possuem enorme poder de persuasão. De tal modo, não se pode olvidar de que se trata de uma norma jurídica criada a partir da subjetividade do criador, o que pode comprometer o direito do cidadão de se auto-organizar e dispor de seus bens, pois ora o Judiciário se posiciona de uma forma, ora de outra.

Nessa acepção vem o presente trabalho, meditando acerca da intervenção do Judiciário na interpretação e criação do direito. Ainda mais quando se trata de manter a estabilidade das relações sociais, como na concepção de interpretações jurídicas que se tornam verdadeiras normas tributárias.

Assim sendo, temos que o modelo convencional de democracia não atende mais os anseios da sociedade, devendo-se instalar, com a máxima urgência, uma democracia participativa, com vistas a engajar politicamente todos os cidadãos, para que se insiram na política e participem da elaboração das decisões do Estado, no âmbito dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

3.7. Estado dos Cidadãos - Subordinação do Direito Tributário ao Quadro Jurídico da Pessoa Humana

É inerente ao estado de direito a busca do cidadão pela implementação da democracia participativa e a transparência das questões relacionadas à tributação, ao sistema tributário e aos órgãos de tributação, arrecadação e fiscalização, e cabe ao Estado, no seu papel de poder de império, o dever constitucional de manter uma relação aberta com o contribuinte, tendo em vista que é dele que o poder emana.

No estado dos cidadãos, o que se busca é manter a integridade do cidadão-contribuinte à luz dos direitos fundamentais, visto que no estado democrático de direito há princípios jurídicos que afixam um poder de império ao Estado, mas igualmente há princípios específicos que atuam como limitações ao poder de tributar e protegem os direitos e garantias de todos os cidadãos.

Diogo Leite de Campos¹⁶¹, quando trata do direito dos impostos, aponta que o direito tributário deve ser mais garantista, nos mesmos moldes do processo criminal e do processo civil, e deve “[...]subordinar os impostos ao quadro jurídico produzido pela pessoa humana em sociedade e animado desde logo por um conjunto de direitos fundamentais”.

Nessa perspectiva, o estado de direito, além de limitar os poderes públicos e garantir o império das leis como expressão da vontade popular, deve estar totalmente alinhado ao conjunto de direitos fundamentais, de forma que o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, deve cumprir sua obrigação de pagar os impostos, enquanto o Estado, sujeito ativo da obrigação, deve administrar recursos públicos adequadamente e na legalidade, sempre em prol do interesse público, concretizando, destarte, os direitos fundamentais.

Notemos que o tributo possui uma função socioeconômica, uma vez que os valores por ele arrecadados são destinados à consecução do bem comum, tais como os direitos sociais, "a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social e a assistência social." ¹⁶²

O desempenho de tais funções é açambarcado pelo Estado através do recolhimento dos tributos, principal fonte de financiamento do poder público. Além disso, a normatização para a instituição e cobrança dos tributos deverá sempre estar encartada nos sistemas tributários, o que deveria ocorrer, em tese, no Brasil e em Portugal.

Igualmente, o poder dos governantes, gestores do Estado, não pode ficar limitado à vontade individual quando se trata de instituição e cobrança dos tributos, tampouco pode expressar a vontade de alguns grupos econômicos ou políticos, porquanto é absolutamente inadmissível no estado democrático de direito que tais interesses sobreponham-se ou restrinjam interesses da coletividade.

Nesse sentido assevera Paulo Bonavides: “[...] O povo é paradoxalmente, nas leis, no discurso do poder, nos atos executivos, na política desnacionalizadora, nas privatizações irresponsáveis e nos canais da mídia, um dos bloqueios à democracia de libertação[...].”

A atuação do Estado, ao adentrar na esfera patrimonial dos cidadãos, deve respeitar os direitos e as garantias fundamentais, assegurar o direito de liberdade e igualdade das pessoas de gerir a própria vida, com o fim de atender ao objetivo maior da Constituição (brasileira e portuguesa), que é o de proporcionar aos cidadãos uma vida digna, pautada na moral e na ética.

Logo, quando o Estado confere ao cidadão este ou aquele modelo de cobrança tributária dentro de um sistema tributário, esse deve refletir os cenários da economia e da sociedade.

¹⁶¹ CAMPOS, Diogo Leite de – **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Portugal. Ed. Almedina. p. 53.

¹⁶² **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Nessa perspectiva, da mesma forma que os tributos são essenciais para promover o crescimento econômico e o desenvolvimento social do país, o respeito aos direitos e garantias fundamentais do cidadão guardam a ordem social.

Assim, busca-se no estado dos cidadãos que o sistema tributário esteja subordinado ao quadro dos direitos fundamentais, pois o poder de tributar, sob o ponto de vista de um estado democrático de direito, deve concretizar direitos e garantias fundamentais dos seus cidadãos, a fim de promover a justiça social e obter a dignidade para todos os indivíduos. Ou seja, o Estado, ao instituir o tributo, deve observar os princípios estruturais constantes da Constituição e adotar, além das normas do sistema tributário, a imperatividade da república, o federalismo, o regime democrático, o respeito à cidadania e a valorização da dignidade humana e do trabalho¹⁶³.

Infelizmente, verificamos que, quando ocorre essa condição vem sendo concretizada pelo Judiciário, por meio de interpretação constitucional do direito tributário à luz da valorização da dignidade humana e da cidadania.

O tributo não é mais o meio financeiro que o Estado utiliza para cumprir sua missão institucional de garantir desenvolvimento econômico, segurança, saúde, educação, lazer e fazer funcionar a máquina administrativa. O tributo é o elemento necessário para fortalecer os princípios democráticos.¹⁶⁴

Destarte, o interpretar, no direito tributário, deve buscar o valor de Justiça nele contido. Os direitos da cidadania e o respeito à dignidade humana devem ser respeitados de modo absoluto pelo Estado, não ficando limitados à proteção da liberdade, mas também aos princípios da segurança jurídica, legalidade, da moralidade, da capacidade contributiva, da uniformidade, do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e dos fins para os quais o Estado foi constituído.

Todos esses princípios acima arrazoados determinam que o tributo cobrado e recolhido tenha destinação voltada ao atendimento das necessidades dos cidadãos, assim como na entrega de uma prestação jurisdicional com celeridade, segura e do modo mais econômico possível.

De tal modo, se o Estado (Legislativo, Executivo e Judiciário) atuar de forma adequada quanto ao direito, na elaboração, na instituição e na interpretação, a tributação será um importante instrumento de desenvolvimento político, social e econômico, a fim de se valorizar as estruturas da

¹⁶³ “São os tributos, conforme já dito no tópico primeiro, um dos meios mais eficientes de orientar e dirigir a atividade econômica, a cargo do particular, para que e a mesma possa traduzir-se em benefícios para todos os segmentos da sociedade. A experiência histórica do liberalismo econômico provou a imperatividade da intervenção do Estado no domínio econômico. Entretanto, esta mesma experiência, dentro do Estado Social, demonstrou a ineficiência de uma intervenção direta na economia. Com este respaldo histórico, faz-se urgente que a atividade tributante atual ultrapasse os limites meramente fiscais e se converta em um instrumento de política socioeconômica por parte do Estado”. (BOTELHO, Werther – **Da Tributação e Sua Destinação**. Belo Horizonte: Editora Del Rey. 1994. p. 35).

¹⁶⁴ “[...] não se pode conceber o Estado Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, extrafiscais, que não se resumam na mera fiscalidade”. (BOTELHO, Werther – **Da Tributação e Sua Destinação**. Belo Horizonte: Editora Del Rey. 1994. p. 35).

cidadania e fortalecer a dignidade do cidadão. Haverá, assim, o tão almejado respeito do Estado pelo homem, de modo que o princípio da necessidade de uma convivência social restaria plasmado no bem-estar, tornando ultrapassada a visão de que a exação fiscal é mecanismo dirigido apenas ao aumento de receitas.

Portanto, considerando que, pela ausência de um trabalho eficaz dos Poderes Executivo e Legislativo o Judiciário tornou protagonista dessa almejada democracia, assumindo a posição de defensor dos direitos das pessoas, temos que o processo de criação do direito pelo Judiciário - até mesmo pelo ativismo judicial -, deve contar com meios de integração para com a sociedade, fazendo com que a participação popular efetivamente aconteça, seja por meio da mídia com o acesso à informação, seja discutindo o direito por meio das consultas públicas ou a intervenção do *amicus curiae*.

Sob essa perspectiva, por mediação do Judiciário, busca-se discutir a segurança jurídica na criação do direito e, especificamente, a estabilidade das relações nos processos de alteração da jurisprudência já consolidada pelo próprio Poder Judiciário, motivo pelo qual se apresentam nos capítulos seguintes os conceitos de jurisprudência, a teoria dos precedentes e as consequências que a alteração da interpretação do direito podem ensejar para a sociedade caso não seja preservada a segurança jurídica.

4 – DESLOCAMENTO DA DEMOCRACIA DA BASE DO ESTADO PARA A JUSTIÇA. PAPEL DO JUDICIÁRIO PARA A PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Conforme ponderado no capítulo anterior, caso o Estado atuasse de forma adequada na elaboração e interpretação do direito tributário, a tributação seria um instrumento de desenvolvimento positivo para a concretização da cidadania e fortalecimento da dignidade humana.

Nesse cenário, o Poder Executivo está sempre buscando leis que permitam arrecadar mais e mais, sem nenhuma preocupação com a situação dos cidadãos, ou a concretização dos direitos fundamentais. Ao mesmo tempo, o Legislativo é quase sempre subserviente ao Executivo e não traduz a vontade popular, legítima detentora do poder de criar o direito.

Diante dessas omissões, surge o Poder Judiciário como freio desse sistema tributário totalmente falido e desvirtuado do estado democrático de direito, o que denominamos de deslocamento da democracia da base do Estado para a justiça. Notemos que tal fato ensejou que o Judiciário saísse de coadjuvante para protagonista no cenário de ineficácias e frustrações das expectativas legítimas dos cidadãos.

Com efeito, quando o Judiciário cria a norma jurídica concreta, através de suas interpretações, ou até mesmo quando ocorre o ativismo judicial, este atende ao ideal da vontade do povo e tem o dever de preservar a segurança jurídica, que deve ser preservada neste longo caminho de construção dos precedentes/jurisprudência como fonte de direito e justiça.

Dessa forma, observamos que a atuação do homem de se auto-organizar e dispor de seus bens não está limitada apenas na lei criada pelo legislativo, que pressupõe ser da vontade do povo, mas também na norma jurídica concreta cunhada pelo Poder Judiciário, motivo pelo qual o estudo da jurisprudência e precedentes é indispensável para entendermos a construção do direito e ensina na manutenção da estabilidade social e na garantia de segurança jurídica como condições de efetivação dos direitos fundamentais.

4.1. Diferença entre Jurisprudência e Precedente

A jurisprudência é o conjunto de decisões proferidas pelos tribunais judiciais. Por tal motivo, o estudo de formação da jurisprudência torna-se relevante para a formação do sistema jurídico, seja porque de um lado serve de esteio para os julgados porvindouros, seja porque garante a estabilidade das relações sociais.

Washington dos Santos conceitua jurisprudência como um “conjunto de soluções dadas pelos tribunais às questões de Direito, segundo Carlos Maximiliano; conjunto de decisões uniformes dos tribunais; autoridade dos casos julgados sucessivamente do mesmo modo; ciência do

Direito e dos princípios de Direito seguidos em um país, numa dada época ou em certa e determinada matéria legal; fonte secundária do Direito”.¹⁶⁵

Do conceito de jurisprudência extrai-se que se trata de um conjunto de decisões uniformes, proferidas pelos tribunais, com o desígnio de solucionar conflitos. Logo, se há um conjunto, há uma unidade. E essa unidade é a decisão isolada de um caso concreto que apresentou uma tese jurídica específica, destarte, temos que dessa decisão unitária retira-se uma norma jurídica, instituto denominado de precedente.

Com efeito, notamos que há diferenças na adoção do vocábulo jurisprudência e precedente, apesar de muitas vezes serem tratados como sinônimos, ambos guardam significados particulares e não se confundem.

As diferenças entre jurisprudência e precedente podem ser apontadas sob um critério quantitativo e outro qualitativo. No quantitativo, temos precedente uma decisão proferida num caso específico, enquanto jurisprudência refere-se a uma pluralidade de decisões em que foi aplicado o mesmo precedente. Por outro lado, no critério qualitativo, o precedente contém uma tese jurídica universalizável, que pode ser aplicada como fundamento para decisões em casos idênticos ou análogos, formando, destarte, a jurisprudência.

Como se vê, a jurisprudência não está atrelada ao quadro fático, mas à aplicação da mesma tese jurídica – norma jurídica – já fixada por uma decisão judicial sob a apreciação de uma situação concreta, ou seja, a aplicação da jurisprudência nada mais é que a adoção de proposições jurídicas abstratas, em forma de regra, originadas dos fatos materiais postos a julgamento.

Luiz Guilherme Marinoni¹⁶⁶ pronuncia que “todo precedente é uma decisão, nem toda decisão é um precedente (...) o precedente constitui decisão acerca de matéria de direito (...) e não matéria de fato”.

Daí advém a importância do estudo da teoria dos precedentes, visto que, ao se afirmar que a jurisprudência é fonte do direito, não se pode desprezar sua concepção, ou seja, não se pode ignorar a forma, os elementos, as técnicas e a eficácia dos precedentes no sistema jurídico.

Trata-se, na verdade, de uma preocupação de grande magnitude, pois alocar a jurisprudência como fonte de direito é apontá-la como elemento de formação do sistema jurídico. E, sob essa perspectiva, podemos afirmar que, ao lado das regras jurídicas, dos princípios expressos e implícitos e dos postulados normativos, está a jurisprudência. Anotamos que todas essas fontes estão voltadas ao mesmo propósito, qual seja, a solução pacífica de conflitos, a manutenção da

¹⁶⁵ SANTOS, Washington – **Dicionário Jurídico Brasileiro**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001, p.137

¹⁶⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 215.

estabilidade social e a garantia de segurança jurídica como condição de efetivação dos direitos do cidadão.

Diante disso, passamos a examinar no tópico seguinte a origem dos sistemas de jurisdições, concomitantemente aos reflexos na formação do sistema jurídico brasileiro e português, para, depois, apresentarmos a teoria dos precedentes, com seu processo de formação, seus elementos, as formas de sua modificação e a necessidade de buscar mecanismos jurídicos que preservem a segurança jurídica.

4.2. Abordagem Histórica dos Sistemas de Jurisdições e a Influência no Direito Brasileiro e Português

Para o presente estudo é imprescindível tecer algumas ponderações históricas e metódicas acerca do *common law* e do *civil law*, especialmente para a comparação entre ambos institutos, originados em épocas diversas, decorrência de fases políticas, culturais e históricas distintas, portanto com características peculiares conflitantes que ainda refletem no direito contemporâneo de todo o mundo.

O *Common Law* é o sistema jurídico elaborado na Inglaterra, a partir do Século XII, pelas jurisdições das decisões reais, vindo a ser estabelecido, em razão disso, na maioria dos países de língua inglesa.¹⁶⁷ Segundo William Blackstone, tal sistema decorre da tese de que o juiz não cria o direito, mas apenas o declara; teoria a partir da qual se defendeu a existência de um direito não escrito – *commom law* –, que se espelharia tanto nos costumes gerais quanto nos particulares de algumas partes do reino, cortes e jurisdições.¹⁶⁸

Sob esse enfoque, o *common law* é definido como “direito comum e natural” proveniente da Inglaterra¹⁶⁹. Nesse sistema, depois de uma decisão proferida pelo julgador – *res judicata* –, o precedente deveria ser utilizado em futuros casos semelhantes, ou seja, todas as decisões deveriam respeitar o conjunto de precedentes já consolidados pelos julgadores, vinculando as decisões tomadas posteriormente.

¹⁶⁷ GILISSEN, John – **Introdução Histórica Ao Direito**. Trad. de A. M. Botelho Hespanha e I.M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995, p. 207.

¹⁶⁸ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedente obrigatórios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 25.

¹⁶⁹ La comune ley o common law, por oposición a las costumbres locales, es el derecho común a toda Inglaterra. Este derecho, en 1066 no existía. La asamblea de hombres libres, llamada County Court o Hundred Court, **aplicaba la costumbre local; se limitaba, conforme a esta costumbre, a decidir cuál de las partes debería lo bien fundado de su dicho dicho, sometiéndose a un modo de prueba que no tenía ninfuna pretención de ser racional**. Después de la conquista normanda, los tribunales competentes en principio, las Hundred Courts o County Courts serían paulatinamente reemplazadas por jurisdicciones señoriales de una nueva especie (Courts Barón, Court Leet, Manorial Courts), pero decidirán aplicando un derecho consuetudinario eminente local. Las jurisdicciones eclesiásticas, instituidas después de la conquista, aplican el derecho canónico, común a toda la cristiandad. La elaboración de la comune ley, derecho inglés común a toda. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A Uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009)

Não se pode olvidar que o *common law* atual não é como o de outrora, no que se refere ao *stare decisis* – respeito obrigatório aos precedentes –, pois já foi admitido que o precedente representa apenas uma evidência de direito, portanto pode o juiz pronunciar-se contrário ou até revogá-lo, quando restar demonstrado que sua aplicação pode gerar injustiça no caso concreto.¹⁷⁰

No entanto sua principal característica, consistente na consideração dos casos concretos como fonte do direito, manteve-se inalterada. Nesse sentido, a Professora Teresa arruda Alvim Wambier¹⁷¹ assevera que o *common law* nasceu da lógica natural das coisas; os fatos iam acontecendo e as decisões sendo proferidas segundo os costumes e, reaplicadas em casos semelhantes. Mesma ideia dos precedentes de hoje.

Observemos que o *common law* tinha como principal objetivo solucionar as controvérsias sem a necessidade de vincular-se a uma regra material de direito, declarando, por fim, com base nos costumes e nos precedentes anteriormente constituídos pelas decisões das cortes, quem, de fato, é detentor do direito no caso concreto.¹⁷²

Surge daí o pensamento de que o *common law* ocasiona a previsibilidade das decisões judiciais, tendo em vista que os próximos julgamentos, salvo caso especial que altere o precedente judicial¹⁷³, deverão respeitar os julgados anteriores, e cabe à coletividade conformar-se com as

¹⁷⁰ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedente obrigatórios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 28.

¹⁷¹ “(...) nasceu e se desenvolveu de um modo que pode ser qualificado como ‘natural’: os casos iam surgindo, iam sendo decididos. Quando surgiam casos iguais ou semelhantes, a decisão tomada antes era repetida para o novo caso. Mais ou menos como se dava no direito romano. Até hoje a idéia de que casos iguais devem ser decididos da mesma forma é fundamental no common law. Sendo a jurisprudência uniforme, estável e consistente, haverá condições para que se crie previsibilidade, para que o cidadão viva sem levar sustos. Claro que houve mudanças desde o seu início até hoje. O common law era composto de costumes “geralmente observados pelos ingleses”. Esta é a origem do nome common, pois as decisões eram baseadas nos costumes. Hoje, as decisões são baseadas nelas mesmas (precedentes) e os costumes só têm valor se encampados por um precedente.” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direto Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.

¹⁷² “Familia del common law. La familia del common law es la segunda familia de derechos: comprende el derecho de Inglaterra y los derechos que se moldearon sobre el derecho inglés. El common law presenta características tradicionales muy diferentes a las de la familia de los sistemas de derecho romano-germánico. El derecho del common law se formó por los jueces que tenían que resolver las controversias de particulares y continúa teniendo hasta nuestros días la marca ostensible de ese origen. La regla de derecho del common law, menos abstracta que la regla de derecho de la familia romano-germánica, tiene como principal aspiración darle solución a una controversia y no a la formulación de una regla general de conducta para el futuro.” (DAVID, René, JAUFFRET-SPINOSI, Camille – **Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos**. Ed. trad. y notas por Jorge Sánchez Cordero. 11ª ed. México, 2010, p. 15.)

¹⁷³ “[...] até 1966, o sistema de precedentes na Inglaterra era tão rígido que a House of Lords, órgão máximo do Judiciário no Reino Unido, não podia modificar seus próprios precedentes. Era o *stare decisis*, em versão mais rígida: conservar as *rationes decidendi* de casos anteriores. Esta expressão vem do latim: *stare decisis et non quieta movere*.” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito civil law e common law. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009). Da mesma forma, Marinoni explana que: “Além do common law ter nascido séculos antes de alguém se preocupar com tais questões, ele funcionou muito bem como sistema de direito sem os fundamentos e conceitos próprios da teoria dos precedentes, como, por exemplo, o conceito de *ratio decidendi*.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedente Obrigatórios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 33)

decisões unificadas prolatadas pelas cortes, porquanto estas, em tese, garantirão a igualdade ao bem comum.¹⁷⁴

Portanto o *common law* possibilita a vinculação dos efeitos das decisões para facilitar e resguardar os julgadores e permitir o *binding effect* – efeito vinculativo – dos julgados proferidos, com a finalidade de garantir a equidade – *equity*¹⁷⁵ – e a segurança jurídica imprescindível ao *due process of law*.¹⁷⁶

Tecidos tais esclarecimentos, podemos pontuar as características seguintes do sistema legal do *common law*: **a)** originário da Inglaterra e utilizado amplamente nos territórios de colonização britânica; **b)** em tese, o julgador faz as regras legais e toma como base a tradição, os costumes e os precedentes; **c)** tem como fonte primária de direito os casos concretos já decididos; **d)** o mérito do caso concreto é obtido mediante o uso da analogia e dos precedentes; **e)** é vinculado aos precedentes, ou seja, *stare decisis*, e prevalecem as decisões anteriores das cortes superiores, direcionando-as aos demais órgãos da jurisdição; **f)** poderá estar previsto na lei, servindo eventual “código” para esclarecer dúvidas e implementar regras e princípios já consolidados; **g)** é utilizado na Inglaterra, Irlanda, País de Gales, Estados Unidos (exceção da Louisiana), Canadá (exceção de Quebec), Austrália, Nova Zelândia, Malásia, Singapura e Hong Kong.¹⁷⁷

Em contraposição ao sistema do *common law*, o *civil law* é baseado no direito romano-germânico somado a dogmas da Revolução Francesa¹⁷⁸, da qual é extraída a ideia da separação dos poderes e do primado da lei, limitando ao máximo o poder do juiz, que não poderia interpretar o produto legislativo, mas apenas aplicá-lo com o intuito de atender às necessidades da realidade social da época, com a vinculação dos direitos à previsão legal.

¹⁷⁴ O objetivo da previsibilidade é atingido, no *common law*, pela obediência aos precedentes. Os cidadãos devem conformar-se aos termos das decisões judiciais. Estabilidade, uniformidade e solidez são condições para a existência de previsibilidade. Assim, a igualdade acaba sendo respeitada. E a igualdade é um dos principais fundamentos do sistema de precedentes vinculantes. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.)

¹⁷⁵ O sistema da equidade foi inspirado por idéias de justiça natural e por isso conserva este nome, mas hoje se trata, pura e simplesmente, de ramo do direito inglês em que se encontram, por exemplo, a *law of trusts*, a tutela específica e as *injunctions*. Deve-se frisar que o sistema de precedentes vinculantes existe também neste campo. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica Nota Dez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.)

¹⁷⁶ Durante um processo judicial deve ser preservada a igualdade entre as partes envolvidas, garantindo o direito de ação com o regular exercício do direito de defesa (ampla defesa) e o contraditório. (NERY JÚNIOR, Nelson – **Princípios de Processo Civil na Constituição Federal**. 7 ed. rev. e atual. Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 41-42.)

¹⁷⁷ ASSOCIATION OF CORPORATE COUNSEL (ACC). 501 Common Differences between Civil & Common Law Jurisdictions. Elaborado em 2005. Disponível em <<http://www.acc.com/legalresources/resource.cfm?show=20236>>. Acesso em 22/04/2012.

¹⁷⁸ “A transferência do centro do poder, do monarca para a Nação, gerou o ambiente em que nasceu a base do estilo de raciocínio jurídico do *civil law*.” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009. p. 53-62)

Apesar de sua origem revolucionária, o *civil law*, marcado pela ausência de respeito aos precedentes, ante a suposição de que a estrita aplicação da lei seria suficiente para garantir a segurança jurídica, foi se modificando com o passar do tempo, de maneira que o juiz, inicialmente proibido de interpretar a lei, passasse a fazê-lo de forma progressiva.¹⁷⁹ Porém entendemos que a essência não foi desvirtuada.

Com efeito, apontamos as características seguintes do sistema legal do *civil law*: **a)** amplamente utilizado no continente europeu e em suas colônias; **b)** estritamente ligado à base doutrinária, legal e material, e utiliza as decisões práticas como mero fundamento acessório; **c)** tem como fonte primária a legislação, necessariamente codificada; **d)** estabelece que a solução dos casos deva decorrer de previsão legal no texto da lei, que os precedentes são autoritários, mas não vinculam o julgador ao entendimento, e que o julgador deverá demonstrar que a decisão proferida está baseada nas previsões do texto “escrito”, e não tão somente em um precedente; **e)** o julgador possui um papel de grande força, a autoridade competente para examinar, aconselhar e advertir quanto às determinações legais¹⁸⁰.

Diante das considerações formuladas sobre ambos, registramos nosso entendimento de que o sistema *common law* proporciona mais segurança jurídica que o *civil law*, porquanto traduz mais previsibilidade, que não está em uma lei a ser interpretada pelo julgador, mas em um precedente, o que evidencia mais certeza e isonomia na aplicação do direito positivado.¹⁸¹

O Professor Miguel Reale, ao apreciar a doutrina dos dois institutos, aduz que o *civil law* caracteriza-se pelo primado do processo legislativo, com atribuição de valor secundário às demais fontes de direito, enquanto no *common law*, o direito se revela muito mais pelos usos, costumes e

¹⁷⁹ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedente Obrigatórios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 18-21.

¹⁸⁰ Saliente-se que, no *common law*, muito mais do que no *civil law* e, especialmente, do que no Brasil – que é um dos raros países no mundo em que o duplo grau ainda é endeuado –, confere-se importância e dignidade ao juiz de primeiro grau. Nos Estados Unidos, o juiz de primeiro grau goza de grande prestígio. O *trial-judge*, ao menos em nível federal, é considerado um magistrado que nada deve aos juízes das cortes superiores em termos de conhecimento e experiência. O sistema do *common law*, por confiar no juiz, confere-lhe poder para julgar sozinho inúmeras demandas. Basta lembrar que, como regra, o *appeal* somente é admitido em hipóteses de erro de direito, consoante a idéia de limitar os poderes do juiz no *review* (MARINONI, Luiz Guilherme. *Segurança dos atos jurisdicionais. Processos Coletivos*, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 01 abr. 2011. Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/ve_artigo.asp?id=65>. Acesso em: 29 mai. 2012)

¹⁸¹ “Sublinhe-se que o *common law*, que certamente confere maior segurança jurídica do que o *civil law*, não relaciona a previsibilidade com o conhecimento das leis, mas sim com previsibilidade das decisões do Poder Judiciário. O advogado de *common law* tem possibilidade de aconselhar o jurisdicionado porque pode se valer dos precedentes, ao contrário daquele que atua no *civil law*, que é obrigado a advertir o seu cliente que determinada lei pode – conforme o juiz sorteado para analisar o caso – ser interpretada em seu favor ou não. A lógica desta tradição não apenas é inversa, e assim faz surgir a nítida impressão de que o direito do *civil law* não é tão certo quanto o direito do *common law*, como milita e se volta contra o próprio sistema, na medida em que estimula a propositura de ações, o aumento da litigiosidade, o acúmulo de trabalho e o aprofundamento da lentidão do Poder Judiciário.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais Processos Coletivos**, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 01 abr. 2011. [Acesso em: 29 mai. 2015] Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/index.php/revista-eletronica/24-volume-2-numero-2-trimestre-01-04-2011-a-30-06-2011/122-seguranca-dos-atos-jurisdicionais-principio-da>)

jurisdição que pelo fruto do processo legislativo.¹⁸² Consignamos, ademais, que René David¹⁸³ e Teresa Arruda Alvim Wambier¹⁸⁴ também diferenciam, com riqueza de detalhes, ambas as famílias jurídicas.

Hodiernamente, podemos dizer que tal diferenciação reflete a essência que cada instituto preserva, mas um tanto simplista diante da crescente importância dos precedentes dentro do *civil law*, o que acaba diminuindo gradualmente o distanciamento entre ambos.

A ilusão de que o juiz somente atuaria segundo a vontade da lei, e de que tal lei seria capaz de, por si só, trazer a segurança jurídica almejada e a igualdade dentre os cidadãos, é a origem do *civil law*. As alterações suportadas por esse sistema, ao longo do tempo, decorrem, justamente, da frustração desse pensamento, já que, de forma natural, os juízes passavam a interpretar as leis e, conseqüentemente, a divergir sobre uma mesma questão, ocasionando decisões diferentes acerca de um mesmo fato.

Assim, para o *civil law*, as leis deveriam ser aplicadas de forma semelhante para os casos semelhantes, mas, considerando que tal expectativa restou decepcionada, há uma tendência de as decisões utilizarem como fonte os costumes e a jurisprudência. Isso porque a segurança jurídica, constitucionalmente embutida¹⁸⁵ – no caso do ordenamento jurídico brasileiro –, deve traduzir a

¹⁸² “Temos, pois, dois grandes sistemas de Direito no mundo ocidental, correspondentes a duas experiências culturais distintas, resultantes de múltiplos fatores, sobretudo de ordem histórica. O confronto entre um e outro sistema tem sido extremamente fecundo, inclusive por demonstrar que, nessa matéria, o que prevalece, para explicar o primado desta ou daquela fonte de direito, não são razões abstratas de ordem lógica, mas apenas motivos de natureza social e histórica. Seria absurdo pretender saber qual dos dois sistemas é o mais perfeito, visto como não há Direito ideal senão em função da índole e da experiência histórica de cada povo. Se alardearmos as vantagens da certeza legal, podem os adeptos do common law invocar a maior fidelidade dos usos e costumes às aspirações imediatas do povo. Na realidade, são expressões culturais diversas que, nos últimos anos, têm sido objeto de influências recíprocas, pois enquanto as normas legais ganham cada vez mais importância no regime do common law, por sua vez, os precedentes judiciais desempenham papel sempre mais relevante no Direito de tradição romanística.” (REALE, Miguel – **Lições Preliminares de Direito**. 25ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2001, p. 131)

¹⁸³ “Las clasificaciones del common law, los conceptos jurídicos a los que recurre y la terminología de los practicantes del common law difieren totalmente en sustancia de las clasificaciones y de los conceptos jurídicos, así como del vocabulario de los juristas de la familia romano-germánica. Al igual que los derechos romano-germánicos, el common law conoció una expansión considerable en el mundo entero como efecto de las mismas causas, es decir: colonización o recepción. Se puede por consiguiente hacer las mismas observaciones respecto a la familia del common law que respecto a la familia romano-germánica”. (DAVID, René, JAUFFRET-SPINOSI, Camille - **Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos**. ed. trad. y notas por Jorge Sánchez Cordero. 11ª ed. México, 2010, p. 16.)

¹⁸⁴ “O direito inglês é composto de dois elementos principais: common law (incluindo a equity) e lei escrita. É importante salientar que o sistema de precedentes vinculantes se aplica, no common law, mesmo quando o juiz decide com base na lei. O juiz fica, portanto, adstrito a adotar a interpretação da lei pela qual terá optado o juiz que decidiu caso idêntico, anteriormente. Usa-se a expressão common law, nos dias de hoje, para mostrar o contraste que existe entre o civil law e o common law. Este contraste significa que no common law o direito é feito pelo juiz (judge-made law), e no civil law, quem cria o direito é o Poder Legislativo. No entanto, nos sistemas de common law, os precedentes vinculam tanto no campo das decisões em que o juiz cria a regra quanto naquelas em que o juiz aplica a lei.” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil law e Common Law**. Revista Jurídica Nota Dez. Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.)

¹⁸⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;” (CF/88).

estabilidade e continuidade da ordem jurídica, além da previsibilidade da consequência das condutas dos cidadãos de um estado de direito.¹⁸⁶

Temos, então, que o entendimento jurisprudencial cria precedentes para os processos futuros e serve de base ao direito material – interpretação específica ao caso concreto/criação da norma jurídica – com vistas a evitar decisões divergentes ou conflitantes. Por conseguinte, no atual sistema jurídico brasileiro, tanto o *common law* quanto o *civil law* possuem influência direta, em razão da importância da jurisprudência para as decisões judiciais, responsável por promover a criação dos precedentes e dar novos contornos à criação do direito.

4.3. Sistema Judicial Português e Brasileiro

Como alhures mencionado, os sistemas judiciais ocidentais foram formados a partir de ordenamentos derivados do *civil law* ou do *common law*, a depender das circunstâncias políticas e culturais diversas de cada país.

Tanto o sistema brasileiro quanto o português foram estruturados sobre os preceitos do *civil law*, em que logo no início, acreditou-se que a lei seria suficiente para a correta e justa aplicação do direito.

Com o passar dos anos, verificou-se que apenas a lei não estava sendo suficiente para prestação da atividade jurisdicional, obrigando os magistrados a adotarem critérios de interpretação para concepção judicial e desenvolver inúmeros mecanismos com o fim de garantir a efetividade do processo e a segurança jurídica. Dentre eles pode ser citada a vinculação dos precedentes.

O atual sistema processual brasileiro conta de forma clara com elementos que, inicialmente, são estranhos ao conceito de *Civil Law*, em que a lei não é a única fonte de direito aplicável, como as súmulas, as súmulas vinculantes, os recursos repetitivos, as decisões proferidas segundo a sistemática da repercussão geral, as decisões em processos de controle de constitucionalidade.

Existe no ordenamento jurídico brasileiro uma crescente atividade do Poder Judiciário de interpretação e complementação do trabalho desenvolvido pelo Poder Legislativo. Não é errado afirmar que, em razão deste novo conceito da função do julgador, este tem exercido uma atividade criativa de direito.

Com a globalização e um inevitável crescimento das relações com outros países, é normal e até mesmo necessário que busquemos amparo nas técnicas de resolução de conflitos no raciocínio de outros ordenamentos.

¹⁸⁶MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedente obrigatórios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 63 e 121-122.

Em Portugal não é diferente do como ocorre no Brasil, porquanto seu sistema jurídico está baseado na codificação de leis originárias do *civil law* português, todavia seu ordenamento conta com diversos diplomas legais que não se mostram suficientes para uma adequada distribuição do direito, fazendo surgir a necessidade da interpretação e preenchimento destas lacunas através da interpretação pelo Judiciário.

Assim, verificamos que tanto no Brasil quanto em Portugal a utilização da jurisprudência de forma acentuada é uma das alternativas que visam auxiliar a homogeneização dos julgados e a preservação da segurança jurídica. E essa forma de adotar decisões pretéritas como fonte de fundamentação para a resolução de novos conflitos em muito se assemelha à atividade desenvolvida pelo julgador do *common Law*, atribuindo, de forma indubitável, o caráter de fonte de direito aos julgados.

Logo, podemos asseverar com lucidez que a atual função do juiz do *civil law*, mais especificamente do brasileiro, muito se assemelha à atividade desenvolvida pelos juízes do *common law*, ao interpretarem a lei escrita e, inclusive, vinculando as decisões pretéritas aos fundamentos utilizados para fundamentar os futuros julgados.

Diante dessa nova postura do sistema jurisdicional brasileiro e português, no qual os julgadores interpretam a lei escrita e a vinculam às teses jurídicas já pacificadas, faz-se imprescindível o estudo da teoria dos precedentes, sua modificação e mecanismos de preservação da segurança jurídica, nos termos a seguir delineados.

4.4. Distinção entre Regra Jurídica, Princípios, Postulados e Norma Jurídica Concreta

O direito tem sua origem na sociedade. Trata-se de um fenômeno social, com a finalidade de regular condutas intersubjetivas. E nesta óptica, é formado por um conjunto de normas gerais e abstratas elaboradas por um poder soberano que tem como principal escopo disciplinar e organizar a vida em sociedade.

Considerando que o direito estabelece condutas de ordem intersubjetiva, o mesmo deve ser vertido em linguagem, pois somente assim podem ser exteriorizados seus comandos normativos. Dessa forma a investigação dessas linguagens permite a melhor compreensão do fenômeno jurídico.

Marcelo Neves Miranda¹⁸⁷, ao abordar os planos de investigação da linguagem, propõe três aspectos: a sintaxe, a semântica e a programática. Ao mesmo tempo, a dogmática amplia a

¹⁸⁷ “[...] no seu aspecto sintático interessam especificamente as interconexões entre os signos normativos, pondo-se entre parênteses os seus significados específicos e os objetos ou situações objetivas a que se referem, como também os emittentes e destinatários da mensagem normativa. A dimensão semântica diz respeito à relação entre o signo normativo e sua significação (aspecto conotativo), ou à relação entre o signo normativo e os objetos ou situações objetivas a que se refere (aspecto denotativo). A pragmática evidencia o relacionamento dos signos normativos com seus utentes, ou seja, os emittentes e destinatários das mensagens, revelando o aspecto discursivo-dialógico da linguagem jurídica”. (NEVES, Marcelo - **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, p. 21).

linguagem do jurista e capacita-lhe o discurso na medida em que lhe incorpora novos e expressivos recursos.

Destarte, o estudo da linguagem dos enunciados que revestem o direito positivo é cogente para alocar a jurisprudência como fonte do direito, motivo pelo qual é necessária a distinção entre regras jurídicas, princípios e postulados normativos.

Ao apreciar a questão, Ana Paula de Barcellos¹⁸⁸ aponta como critério de diferenciação entre regras e princípios o fato de que tanto as regras quanto as normas, apenas descrevem determinado comportamento, sem se preocuparem com a finalidade dessas condutas. Já os princípios são normas que estabelecem maneiras diferentes, estados ideais e objetivos que devem ser atingidos. Aponta, também, como distinção, os efeitos, afirmando que as regras normatizadas trazem em si os efeitos que pretendem produzir, enquanto os princípios descrevem efeitos relativamente indeterminados, como a promoção de fins ideais, valores ou metas políticas, ou mesmo metas valorativas ou políticas.

Ao mesmo tempo, averiguamos que, em caso de conflito entre regras, uma deve prevalecer sobre a outra. O que não ocorre em relação aos princípios, visto que um cede em relação ao outro.¹⁸⁹ No mesmo sentido aduz Marcelo Campos Galupo¹⁹⁰, ao afirmar que o conflito entre regras ocorre de forma abstrata, enquanto o conflito entre princípios ocorre no caso concreto.

Além disso, temos os postulados como espécie normativa. Nesse sentido, Humberto Ávila¹⁹¹ professa que seriam normas de segundo grau que não impõem um fim ou um comportamento específico, mas estruturam o dever de realizá-lo. Ou seja, são descrições estruturantes da aplicação de outras normas cuja função é otimizar e efetivar princípios e regras. Importante observamos mais uma vez que os postulados não se confundem com os princípios nem com as regras, porque não buscam um “fim” nem estabelecem uma “conduta”.

¹⁸⁸ BARCELLOS, Ana Paula de – **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P. 169.

¹⁸⁹ “Não importa a forma como sejam fundamentados, não é possível que dois juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si sejam válidos. Em um determinado caso, se se constata a aplicabilidade de duas regras com conseqüências jurídicas concretas contraditórias entre si, e essa contradição não pode ser eliminada por meio da introdução de uma cláusula de exceção, então pelo menos uma das regras deve ser declarada inválida. (...) Se dois princípios colidem - o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido -, um dos princípios terá de ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face de outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta”. (ALEXY, Robert – **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 90/94)

¹⁹⁰ “Exatamente por isso a solução do conflito entre princípios difere da solução do conflito entre regras: é que este último tem existência em abstrato, enquanto o conflito entre princípios só tem existência, e portanto solução, no caso concreto”. (GALUPPO, Marcelo Campos – **Os princípios jurídicos no Estado Democrático de Direito: ensaio sobre o seu modo de aplicação**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 36, nº 143, julho/setembro 1999, p. 196)

¹⁹¹ ÁVILA, Teoria dos Princípios – **Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 88/89.

Efetuada a distinção entre regras, princípios e postulados, é necessário diferenciar normas gerais e abstratas.

A norma jurídica geral é dirigida a um conjunto de sujeitos indeterminados, ou seja, é espécie normativa que regula a conduta de pessoas indeterminadas, sem individualizar o sujeito da relação jurídica à qual se pretende estabelecer. A partir do momento em que a norma jurídica geral é individualizada, a norma extraída passa a ser individual e criam-se relações jurídicas.

E nesse particular, quando se extrai do plano fático a norma jurídica concreta, esta, a depender da situação, passa a ser relevante não apenas para aquele caso concreto específico, mas para muitos outros, em razão da multiplicidade de situações análogas, ensejando o que se denomina de precedente.

A jurisprudência passa a concretizar a norma jurídica concreta, sendo irrelevante a existência das regras, princípios e postulados, pois naquela situação versada já há uma tese jurídica firmada para solução de conflitos de mesma ordem, com coerência, igualdade e segurança.

Diante dessa sistemática, a existência de um precedente consolidado nos tribunais passa a atuar como fonte criadora do direito, motivo pelo qual é relevante para todo o sistema jurídico, de qualquer natureza.

4.5. Teoria dos Precedentes

A decisão judicial cria a norma jurídica concreta que, como regra, é individual e tem efeitos *inter partes*. Entretanto, a depender da forma em que foi debatida a matéria, ela poderá consistir na criação de uma tese jurídica, constituindo-se o precedente. Neste caso o conteúdo da decisão poderá afetar além das partes, pois cria uma norma geral.

Precedente é, portanto, a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos equivalentes. Não se trata de qualquer norma jurídica concreta, mas apenas daquelas que têm potencialidade de se firmarem como paradigmas para orientação do jurisdicionado e dos intérpretes do direito.

Considerando essa extensão da norma jurídica concreta para demais lides processuais, podemos assegurar que a constituição de precedente não é simplória, na medida em que, para ser assim considerada, deverá enfrentar todos os principais argumentos jurídicos conexos à questão do caso específico. Além disso, deve constituir uma prática uniforme, de decisões no mesmo sentido, ou seja, deve instituir a jurisprudência consolidada.

Daniel Mitidiero¹⁹² afirma que "os precedentes não são equivalentes às decisões judiciais. Eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais. E ainda mais, diz que "o precedente é formado a partir de decisão judicial (...) tem como matéria-prima a decisão (...) pode ser identificado como a *ratio decidendi* de um caso ou de um questão jurídica (...) conhecido como holding do caso."

Nessa linha, temos que é imprescindível a compreensão dos elementos que compõem o precedente, pois é a partir da individualização desses elementos que é possível extrair a norma jurídica geral.

Conforme Luiz Guilherme Marioni¹⁹³, o precedente é composto da *ratio decidendi* e *obter dictum*. *Obter dictum* são as passagens que não são necessárias ao resultado, as que não são conectadas com os fatos dos casos ou as que são dirigidas a um ponto que nenhuma parte buscou arguir. Por outro lado, *ratio decidendi* são as passagens necessárias para a solução da questão jurídica.

Ainda, Daniel Mitidiero¹⁹⁴, no mesmo baleado, aduz que a "*ratio decidendi* constitui uma generalização das razões adotadas como passos necessários e suficientes para decidir um caso, ou questões de um caso pelo juiz". E que "*obter dictum* são as proposições que não são necessárias para a solução de qualquer questão do caso. É aquilo dito durante um julgamento sem referência ao caso ou que concerne ao acaso."

Nos dias de hoje, faz-se muito importante identificar a *ratio decidendi*, porque é ela quem define a questão jurídica e pode vincular os juízes a respeitá-la nos julgamentos vindouros. Ao mesmo tempo, somente conhecendo a *ratio decidendi* é possível afastar a aplicação dos precedentes, por meio das seguintes técnicas de superação: *distinguishing*, *overruling*, *technique of sinaling*, *transformation* e *overriding*.

A *distinguishing* é a técnica de confronto e diferenciação entre os fatos relevantes de dois casos. Ela revela a inadequação da aplicação da *ratio decidendi* do precedente ao caso em julgamento, analisando-se a diversidade fática entre ambos. Assim, dá flexibilidade ao sistema, não o engessando, e faz justiça no caso concreto¹⁹⁵.

¹⁹² MITIDIERO, Daniel – **Fundamentação e Precedente – Dois discursos a partir da Decisão Judicial**. Artigo publicado na obra organizada por Luiz Guilherme Marinoni A Força dos Precedentes. Bahia: Editora Juspodivm. 2012. P. 134.

¹⁹³ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 221/222.

¹⁹⁴ MITIDIERO, Daniel – **Fundamentação e Precedente – Dois discursos a partir da Decisão Judicial**. Artigo publicado na obra organizada por Luiz Guilherme Marinoni A Força dos Precedentes. Bahia: Editora Juspodivm. 2012. P. 134.

¹⁹⁵ ATAÍDE JUNIOR, Jaldemiro Rodrigues de – **Precedentes Vinculantes e Irretroatividade do Direito no Sistema Processual Brasileiro: Os precedents dos Tribunais Superiores e sua Eficácia Temporal**. Curitiba: Juruá, 2012.

O *overruling*, por sua vez, é a técnica de superação. Trata-se da revogação do precedente tanto no plano horizontal (órgão revoga o próprio precedente) quanto no vertical (tribunal superior revoga um precedente de um inferior hierárquico). Para tanto, são exigidos alguns requisitos, como perda de congruência social e o surgimento de inconsistência sistêmica¹⁹⁶.

Segundo Marinoni¹⁹⁷, “um precedente deixa de corresponder aos padrões da congruência social quando passa a negar proposições morais, políticas e de experiência”. Prossegue detalhando que “as proposições morais determinam uma conduta como certa e errada a partir do consenso moral geral da comunidade, as proposições políticas caracterizam uma situação como boa ou má em face do bem-estar geral e as proposições de experiência dizem respeito ao modo como o mundo funciona.”

Outrossim, por uma questão de lógica, ocorrerá a *overruling* quando o precedente não tiver mais consistência sistêmica, seja quando não mais guardar coerência com outras decisões mais recentes, seja quando houve uma nova concepção geral em termos de teoria ou dogmática jurídica que evidenciou que aquilo que se pensava acerca de uma questão ou instituto jurídico se alterou.

Entre a *distinguishing* – técnica de confronto - e a *overruling* – técnica de superação - há um espaço em que não há nem a revogação do precedente nem a adequada diferenciação, como é o caso das técnicas de *technique of signaling*, *transformation* e *overriding*.

A *technique of signaling* é a técnica da sinalização. Nessa situação, o tribunal não ignora a existência de um precedente equivocado ou não mais observado, mas por razões de segurança jurídica, prefere apontar a perda de consistência e sinalizar para a sua futura revogação, para não revogá-lo. Já a técnica denominada *transformation* busca-se compatibilizar a solução do caso com o precedente, transformado ou reconstruído, não havendo a revogação porque a Corte entende ainda não ser conveniente. Ainda, na técnica da *overriding* não há revogação, não se anuncia sua possível revogação, tampouco se faz a reconstrução do precedente, apenas há uma limitação ou restrição da incidência do precedente, como se fosse uma revogação parcial¹⁹⁸.

Mister ratificarmos que o afastamento da *ratio decidendi* de um precedente deve ser devidamente justificado; deve haver uma profunda fundamentação, de forma a evitar a perda da estabilidade, da confiança e da redução na probabilidade de previsão.

Continuando, observamos que os precedentes podem ser obrigatórios ou vinculantes, relativamente obrigatórios e persuasivos. Os precedentes obrigatórios são aqueles que a autoridade vinculante independe da opinião do juiz do caso em apreciação, devendo ser seguido independente

¹⁹⁶ ATAÍDE JUNIOR, Jaldemiro Rodrigues de – **Precedentes Vinculantes e Irretroatividade do Direito no Sistema Processual Brasileiro: Os precedents dos Tribunais Superiores e sua Eficácia Temporal**. Curitiba: Juruá, 2012.

¹⁹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 390/391.

¹⁹⁸ Idem - Op. Cit. p. 335/347.

de considerar correto ou não, pois possuem um comando aplicável, com generalidade, a todos os demais casos idênticos, de forma permanente, e sob pena de sanção, à imagem e semelhança de uma lei¹⁹⁹.

No sistema jurídico brasileiro, embora a regra seja a não normatividade, temos precedentes vinculantes, como as decisões definitivas do STF no controle concentrado de constitucionalidade, as decisões que deferem liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), as decisões definitivas do Pleno do STF sobre constitucionalidade de lei em sede de recurso extraordinário, decisões do STF acerca da repercussão geral, decisões do STF em recurso extraordinário (quando assim o STF entende dar efeito vinculante), versando sobre causas repetitivas, as súmulas vinculantes, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que representem sua jurisprudência uníssona com relação às turmas recursais estaduais, as decisões dos Tribunais de Justiça em sede de controle concentrado de constitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal objetados, estes últimos única e exclusivamente em face das Constituições Estaduais.

Ao mesmo tempo, observamos os precedentes relativamente obrigatórios, que são aqueles cuja autoridade afirma-se por si e impõem a solução do caso em julgamento, exceto se o tribunal do caso tiver uma boa e fundada razão em contrário, hipótese em que pode ser afastado, desde que se desincumba do qualificado ônus argumentativo, por meio das técnicas de *distinguish, technique of sinaling, overruling*²⁰⁰.

No Brasil há alguns exemplos de precedentes relativamente obrigatórios: decisão do Superior Tribunal de Justiça em recurso especial nas causas repetitivas (artigo 543-C, §§ 7º e 8º, CPC)²⁰¹ e a decisão do Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário nas causas de repercussão social (artigo 543-B, §§ 3º e 4º, CPC)²⁰². Nessas hipóteses, uma vez apreciada a

¹⁹⁹MARINONI, Luiz Guilherme - **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 111/118.

²⁰⁰Idem – op. cit. p. 335/347.

²⁰¹ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

²⁰² Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

questão pelo STJ/STF, os tribunais ordinários devem seguir tal deliberação para negar seguimento aos recursos especiais ou para reexaminá-los.

Em face de tudo quanto até aqui considerado, constatamos que os precedentes persuasivos são a regra no direito brasileiro. Sendo estes definidos por exclusão: quando não são obrigatórios ou relativamente obrigatórios são persuasivos. O precedente persuasivo, destarte, constitui argumento da parte, o qual o juiz não está obrigado a segui-lo. Entretanto não pode ser adotado ou rejeitado sem a devida fundamentação, porquanto a desconsideração de um precedente está no mesmo plano do descaso em relação à prova e pode gerar nulidade da decisão²⁰³.

Ainda, para que os precedentes persuasivos sejam empregados pelo órgão julgador, entendemos que a parte tem o ônus de corroborar fatores de ordem objetiva e subjetiva, tais como a posição do tribunal que proferiu a decisão na hierarquia do Poder Judiciário, o prestígio do juiz ou colegiado condutor da decisão, a data dessa decisão, se foi unânime ou não e a qualidade da fundamentação.

No Brasil há muita resistência na adoção de precedentes persuasivos, porque os juízes e tribunais não se julgam vinculados a respeitar os precedentes dos Tribunais Superiores (eficácia vertical) e também não levam em consideração os inúmeros precedentes que normalmente são oferecidos pelos advogados em suas teses. Além disso, há situações em que nem sequer o juiz ou tribunal respeita as próprias decisões (eficácia horizontal), ocasionando, dessa forma, o tratamento desigual a casos similares²⁰⁴.

Em que pese tal distorção, há alguns institutos no sistema jurídico brasileiro que possuem eficácia obrigatória, vinculante, conforme arrazoamos, como é o caso das súmulas vinculantes, das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado de constitucionalidade e as proferidas em controle difuso, quando no recurso extraordinário a matéria debatida tiver reconhecida a repercussão geral.

De tal modo, notamos que não há mais sistemas de jurisdições puros, havendo no *civil law* características do *common law*, ensejando em um sistema nitidamente misto, e isso decorre da necessidade de se preservar a certeza e a segurança jurídica na prestação da tutela jurisdicional.

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

²⁰³MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 118/119.

²⁰⁴Idem – op. cit. p. 119/120.

4.6. Sistema Jurídico Brasileiro - Influências do Civil Law e do Common Law

A antiga forma de exercício da jurisdição não passava de um simples sistema de aplicação de dispositivos, como explica Luiz Guilherme Marinoni²⁰⁵ à luz dos ensinamentos de Chiovenda: “O direito nada mais era do que a lei, isto é, do que a norma geral a ser aplicada nos casos concretos. Ao juiz bastaria aplicar a norma geral criado pelo legislador”.

Nesse mesmo espírito, Marinoni preceitua que: “o juiz cria a norma individual com base na norma geral, até porque, segundo a sua teoria, toda norma tem fundamento em uma norma superior, até se chegar à norma fundamental, que estaria no ápice do ordenamento”.²⁰⁶

No Brasil, no final da década de 1960, havia diversas decisões judiciais proferidas por inúmeros tribunais. Havia dificuldade no conhecimento dessas decisões pelos cidadãos, seja pela ausência de divulgação dos julgados, seja em razão do acúmulo de processos, o que prejudicava as partes, os intérpretes e, por conseguinte, a própria prestação jurisdicional.

Nessa época, o então Ministro Victor Nunes Leal tentou solucionar o problema, buscando dar mais divulgação e publicidade às decisões judiciais. Inovou, ao propor o sistema denominado “súmula”, que para ele seria um meio dinâmico e eficaz para auxílio na eliminação de divergências, e traria mais celeridade e eficiência ao processo.

Por meio da Emenda Regimental aprovada em 28.3.1963, a súmula foi instituída no Brasil, tornando do conhecimento de todos os 370 enunciados aprovados em 13.12.63.

Na época, o objetivo da súmula era ser “um sistema oficial de referência dos precedentes judiciais, mediante a simples citação de um número convencional; distingue a jurisprudência firme da que se acha em vias de fixação; atribui à jurisprudência firme consequências processuais específicas para abreviar o julgamento dos casos que se repetem e exterminar as protelações deliberadas”.²⁰⁷

O idealizador, Victor Nunes Leal²⁰⁸, apresentou a definição de que tais súmulas não eram obrigatórias para o próprio Supremo Tribunal Federal, uma vez que os advogados poderiam requerer a revisão de seu conteúdo, a qual poderia ser ou não reexaminada pela Corte.

²⁰⁵ MARINONI, Luiz Guilherme – **Teoria Geral do Processo**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 94-95.

²⁰⁶ MARINONI, Luiz Guilherme – **Teoria Geral do Processo**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 94-95.

²⁰⁷ LEAL, Victor Nunes – **Atualidades do Supremo Tribunal**, RF 208/17.

²⁰⁸ “A Súmula também não é obrigatória para o próprio Supremo Tribunal: os advogados, quando surgir a oportunidade em algum processo, poderão pedir-lhe que reveja a orientação lançada na Súmula, mas também deles se espera que estudem um pouco mais aprofundadamente o assunto para que, em face de argumentação nova ou de novos aspectos do problema, ou de apresentação mais convincente dos argumentos anteriores, possa o Tribunal render-se a necessidade ou conveniência de alterar sua orientação. Essa exigência do mais acurado estudo para se obter modificação da súmula contribuirá para o aperfeiçoamento do trabalho profissional dos advogados, muitos dos quais anteriormente interpunham seus recursos como quem joga na loteria, na esperança de composição eventual do Tribunal que os favorecesse por ocasião do julgamento.” (LEAL, Victor Nunes – **Problemas de direito público e outros problemas**. Ministério da Justiça: Brasília 1997, p. 52).

O conceito fundamental de súmula foi abalado por Washington dos Santos²⁰⁹ que a qualifica como “coleção de três acórdãos, no mínimo, de um mesmo tribunal, nos quais se adota a mesma exposição de preceito jurídico em tese. Não existe obrigatoriedade desse tipo de relatório que somente tem efeito persuasivo”.

Nessa mesma linha, Lenio Streck²¹⁰ preceitua como: “o resultado da jurisprudência predominante de um tribunal superior brasileiro, autorizado pelo Código de Processo Civil”.

Constatamos, desse modo, que as súmulas foram inseridas com o escopo de desafogar o Judiciário e garantir mais celeridade e efetividade ao processo judicial, devendo, no entanto, sua aplicação ser ponderada na situação fática em comum – caso concreto –, com o objetivo de facilitar e unificar as decisões e solucionar litígios de forma mais justa e uniforme.

Marinoni²¹¹ delimita, ao mesmo tempo, que “as súmulas foram utilizadas de modo a apenas facilitar as decisões, estas foram pensadas como normas com pretensões universalizantes, ou melhor, como enunciados abstratos e gerais voltados à solução de casos”.

Observamos, então, que as súmulas estão intimamente conectadas aos precedentes, considerando que, para ser possível a edição de uma súmula, esta deve estar embasada em precedentes, ou melhor, versar sobre fatos que, por diversas vezes foram objeto da apreciação jurisdicional.²¹²

A essência legal prevista no art. 479 do Código de Processo Civil Brasileiro delimita que quando a maioria absoluta dos membros que fazem parte do Tribunal, no momento do julgamento do processo, adotar comum entendimento, deverá a matéria ser objeto de súmula, para, assim, tornar-se precedente na uniformização da jurisprudência.²¹³

Logo, as decisões proferidas pela maioria integrante de um Tribunal serão objeto de súmula, com o objetivo basilar de homogeneizar e unificar o entendimento jurisprudencial.

²⁰⁹ SANTOS, Washington - **Dicionário Jurídico Brasileiro**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001 p. 233

²¹⁰ STRECK, Lenio Luiz - **Súmulas no Direito Brasileiro: Eficácia, Poder e Função**. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 1998, p. 196.

²¹¹ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 481.

²¹² “[...], a distinção entre súmula e precedente não está em que a primeira é editada para permitir a resolução de casos futuros, enquanto o segundo apenas diz respeito a casos passados. Nem se diga que os precedentes, apenas eventualmente, influenciam a decisão dos casos futuros. Em verdade, os precedentes – quando obrigatórios – objetivam garantir a unidade da ordem jurídica, assim como a segurança jurídica e a igualdade, e, nesta dimensão, são vocacionados para o futuro. Ademais, as súmulas quando vista como enunciado gerais e abstratos destinados a regular casos futuros fazem esquecer que a sua origem está nos casos concretos, ou melhor, nos precedentes, e que, por isso, devem ser analisadas dentro do contexto em que estes estão situados.” (MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 481.)

²¹³ CPC: “Art. 479. O julgamento, tomado pelo voto da maioria absoluta dos membros que integram o tribunal, será objeto de súmula e constituirá precedente na uniformização da jurisprudência. Parágrafo único. Os regimentos internos disporão sobre a publicação no órgão oficial das súmulas de jurisprudência predominante.”

Com o passar dos anos, constatamos que o instituto das súmulas foi se aperfeiçoando, o que ensejou no aumento da sua importância no direito processual no Brasil. Presentemente, essa percepção foi alargada por meio da chamada “súmula vinculante”.

Antes, a súmula era apenas um sistema de referência dos precedentes judiciais, mediante a simples citação de um número convencional, sem vinculação, pois apenas distinguia a jurisprudência firme das que ainda não eram uniformes nos Tribunais.

Hoje, a Constituição Federal do Brasil, por meio da Emenda Constitucional n. 45/04, e regulamentada pela Lei n. 11.417/2006, instituiu a súmula vinculante, que permitiu ao Supremo Tribunal Federal, de ofício, mediante provocação legítima de dois terços de seus membros, aprovar súmula com efeito vinculante sobre matérias constitucionais reiteradamente decididas. Registramos, ao mesmo tempo, pelo positivado, que fica resguardada a possibilidade de revisão ou cancelamento da súmula criada.²¹⁴

Com efeito, o § 1º do art. 103-A da Constituição Federal²¹⁵ estabelece como principais objetivos da súmula a validade, a interpretação e a eficácia das normas determinadas, para que não haja controvérsia entre os órgãos do Poder Judiciário ou entre estes e a Administração Pública, visto que tal fato ocasionaria insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos com questão análoga àqueles já efetivamente julgados e decididos pelo Tribunal.²¹⁶

A súmula vinculante é, portanto, modalidade em que o caso concreto torna-se abstrato geral. Diante de reiteradas decisões de mesmo condão, o Tribunal transforma a decisão concreta e específica em norma de aplicação geral mediante interpretação legislativa – consolidação jurisprudencial –, e pode ser invocada com efeitos *erga omnes*.

²¹⁴Cf/88: “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

²¹⁵Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

²¹⁶CF/88, art. 103: “§1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.”

Os efeitos vinculativos da súmula são aplicados em relação ao conteúdo abstrato das decisões, ou melhor, aos direitos angariados por esta. Tal vinculação repercute nos "demais órgãos do Poder Judiciário, na Administração Pública direta e indireta das esferas federal, estadual e municipal"²¹⁷. Todavia não atinge o Poder Legislativo, conforme análise da Rcl n. 2617²¹⁸ (Inf. 386/STF), na qual se afastou o fenômeno chamado de “fossilização da constituição”. Ao mesmo tempo, ratificamos que o Supremo Tribunal Federal não fica vinculado, pois, do contrário, seria impossível a evolução da interpretação e a revisão e cancelamento das súmulas.

Além disso, importante consignarmos a introdução no ordenamento jurídico brasileiro da chamada súmula impeditiva de recurso²¹⁹, de competência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, a qual tem como função impedir o recebimento de recurso pelas cortes superiores quando a matéria já foi objeto de súmula editada, sendo que pode ter por base a súmula vinculante ou súmula “ordinária” que, depois da sua criação e uso, vinculará a jurisdição.

Diante do divulgado, corroboramos nosso entendimento de que no Brasil há uma grande aproximação entre os dois grandes sistemas jurídicos, o *civil law* e o *common law*, havendo, sim, um sistema misto, híbrido.

Isso pode ser legitimado, primeiramente, porque o *civil law*, que tem a lei como fonte primária do direito, rendeu-se à importância da utilização das jurisprudências, principalmente devido ao constitucionalismo, ou seja, momento em que a lei perdeu sua supremacia, submetendo-se à Constituição. Assim, a atividade dos juízes do *civil law* tornou-se bem parecida com a dos juízes do *common law*, de forma que se passou a controlar as leis através da Constituição.

Ao mesmo tempo, o uso da jurisprudência passou a ser uma das alternativas para a homogeneização dos julgados e à preservação da segurança jurídica, o que muito se aproxima do

²¹⁷ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

²¹⁸ “DECISÃO: 1. Trata-se de reclamação, com pedido de liminar, ajuizada em face da Lei nº 14.938/03, que, editada pelo Governador do Estado de Minas Gerais, instituiu taxa de segurança pública, em suposta afronta à decisão proferida na ADI nº 2.424-MC. 2. De todo inviável o pedido. (...) Se assim não fosse, interferir-se-ia de maneira desarmônica na esfera de atuação do Poder Legislativo do Estado, impedindo-o de legislar novamente sobre a matéria, toda vez que esta Corte se manifeste pela inconstitucionalidade de lei preexistente. Nesse sentido: “A instauração do controle normativo abstrato perante o Supremo Tribunal Federal não impede que o Estado venha a dispor, em novo ato legislativo, sobre a mesma matéria versada nos atos estatais impugnados, especialmente quando o conteúdo material da nova lei implicar tratamento jurídico diverso daquele resultante das normas questionadas na ação direta de inconstitucionalidade” (Rcl nº 467, rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 9/12/1994). 3. Ante o exposto, nego seguimento à reclamação (art. 21, RISTF; art. 38, Lei 8.038/90; art. 557, CPC), determinando o oportuno arquivamento dos autos. Publique-se. Int.. Brasília, 17 de junho de 2004. Ministro CEZAR PELUSO Relator (Rcl 2617, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 17/6/2004, publicado em DJ 25/6/2004 PP-00072 RDDT n. 119, 2005, p. 235-236)

²¹⁹ “A súmula impeditiva de recurso é o enunciado com força normativa, que surgiu no sistema jurídico pátrio pelo art. 38 da Lei n. 8.038/90, que dita: “O relator, no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, decidirá o pedido ou o recurso que haja perdido seu objeto, bem como negará seguimento a pedido ou recurso manifestamente intempestivo, incabível ou, improcedente ou, ainda, que contrariar, nas questões predominantemente de direito, Súmula do respectivo Tribunal.” (SIQUEIRA JÚNIOR. Paulo Hamilton – **Direito Processual Constitucional**. 3ª. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 157)

common Law, na medida em que adota decisões pretéritas como fonte de fundamentação para a resolução de novos, atribuindo caráter de fonte de direito aos julgados.

Exemplo disso é que no cenário brasileiro a uniformização da jurisprudência ocorre em dois órgãos de cúpula, no Superior Tribunal de Justiça, onde há a uniformização da legislação infraconstitucional, e no Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal de 1988.

A seguir, analisaremos a composição do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, para entendermos sua importância e o que pode ensejar para a sociedade a falta de harmonia na hermenêutica tributária.

4.6.1. Superior Tribunal de Justiça.

O Superior Tribunal de Justiça foi criado pela Constituição Brasileira de 1988 para abarcar a competência do extinto Tribunal Federal de Recursos e parte da competência do Supremo Tribunal Federal, estando suas funções estão pautadas no art. 105²²⁰.

Validamente, o Superior Tribunal de Justiça é o responsável por uniformizar a interpretação da lei federal, especialmente porque o sistema jurídico brasileiro tem por uma das suas bases fundamentais as leis infraconstitucionais, que devem ser interpretadas a fim de serem conhecidos o conteúdo e a extensão.

Extraímos da leitura do art. 105, III da Constituição Federal do Brasil, que a função de zelar pela correta aplicação da lei federal é desempenhada pelo Superior Tribunal de Justiça, mediante o julgamento de recurso especial.

O legislador autorizou a interposição do Recurso Especial com o afastamento da sua incidência em causas que envolvam matéria constitucional, com vistas a garantir a autoridade da lei federal e sua aplicação uniforme. Desse modo, existindo divergência interpretativa da lei federal dentre os tribunais estaduais ou regionais, compete ao Superior Tribunal de Justiça buscar a harmonização dos seus entendimentos.

Isso porque, considerando as modificações em nosso sistema jurídico, tanto na esfera organizacional quanto na aplicabilidade, é pacífico caber ao Estado a tutela dos direitos fundamentais e, com isso, não há dúvida de que o direito fundamental à segurança jurídica também deve ser tutelado por ele.

²²⁰CF/88: “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: I - processar e julgar, originariamente: (...) II - julgar, em recurso ordinário: (...) III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal. (grifo nosso)

Diante da necessidade latente de agilizar a prestação jurisdicional e, ao mesmo tempo, preservar a segurança jurídica, criaram-se os julgamentos por amostragem, por meio da sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C, §§ 7º e 8º do Código de Processo Civil.²²¹ Trata-se de inovação trazida pela Lei n. 11.672/08.

Aludida inovação, como dito alhures, tem por finalidade desafogar o volume de processos no Superior Tribunal de Justiça, mediante o julgamento por amostragem, cuja decisão passa a compor as demais situações de mesma matéria.

Diante dessa objetivação da tutela jurisdicional, e com a possibilidade de inovação do ordenamento jurídico, previu-se a possibilidade de participação democrática na construção da norma, por meio da manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia, nos termos do § 4º do artigo 543-C do CPC: “O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.”²²²

Depois da apreciação do recurso especial sob essa sistemática, uniformizando o entendimento à jurisprudência relativa à questão de direito, aquele deve ser aplicado a todos os demais recursos pendentes de apreciação, tendo essa decisão definitiva efeito vinculante para o órgão de jurisdição ordinária.

O mecanismo de recursos repetitivos tem fundamento de validade em princípios constitucionais, como princípios da duração razoável do processo, da isonomia e da segurança jurídica, cujo espoco é evitar que sejam proferidas decisões contraditórias e haja aplicação igualitária do Direito, cumprindo o Superior Tribunal de Justiça com seu mister de uniformização interpretativa da lei federal.

De fato, constatamos que esta configuração de prestação jurisdicional tornou-se mais célere e igualitária, viabilizando aos cidadãos a previsibilidade da ordem jurídica proveniente do Estado,

²²¹ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

²²² **Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (11-01-1973) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

permitindo que os jurisdicionados tenham liberdade de se planejarem, com pouca imprecisão de qual o direito aplicável, tampouco de se submeter ao dilema da entrega da justiça à sua própria sorte, a depender desse ou daquele juízo.

Assim, temos que o Poder Judiciário passou a exercer um novo papel na democracia com a criação da norma jurídica, interpretada e justa, a partir das normas existentes no ordenamento, transmitindo sentimento de segurança e confiança aos cidadãos que buscam a defesa de seus direitos perante a obtenção do equitativo provimento jurisdicional.²²³

E é por meio dessa uniformização exercida pelo Superior Tribunal de Justiça que o próprio direito fundamental à segurança jurídica é levado em consideração, por fazer com que cada caso concreto seja julgado, não só de acordo com as leis, mas em consonância aos precedentes, preservando-se o direito das partes e o bem-estar comum da sociedade.

4.6.2. Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal é órgão de cúpula da justiça brasileira, cuja função capital a guarda e proteção da Constituição, conforme se extrai da leitura do art. 102, *caput*, da Constituição Federal de 1988. Assim, o STF²²⁴ tem o dever de julgar, processar e decidir, originariamente, segundo suas atribuições constitucionais, "a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo federal ou estadual (ADIN) e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou de ato normativo federal (ADECON)." ²²⁵

Temos, então, que o Supremo Tribunal Federal tem o poder de apreciar a constitucionalidade das leis quanto aos aspectos materiais e formais, ou seja, deve examinar se a norma respeitou disposição constitucional quanto ao conteúdo e ao processo legislativo que a instituiu.

Validamente, no que atine à análise formal, são colocados em voga os aspectos extrínsecos da lei, seu procedimento de elaboração, o que demanda uma análise entre os fatos dos quais originou a lei e a Constituição, logo, imprescindível a verificação de casos concretos.²²⁶

Ao mesmo tempo, a inconstitucionalidade também pode ser material, ou seja, está vinculada estritamente aos elementos intrínsecos da legislação, ou seja, quando a

²²³ MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 491

²²⁴ CF/88: "Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal".

²²⁵ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

²²⁶ TAVARES, André Ramos – **Curso Direito Constitucional**. 6ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 192

inconstitucionalidade se origina da matéria, do conteúdo, do dispositivo legislativo, e se ocasiona ou não conflito com regras ou princípios constitucionais, inclusive quanto à averiguação do excesso de poder ou desvio de poder legislativo.²²⁷

Por conseguinte, importante apontarmos que o controle de constitucionalidade brasileiro, realizado pelo Supremo Tribunal Federal, seja formal ou material, pode ser exercido por duas vias:

a) incidental ou controle difuso: a utilização dessa via ocorre quando, para o julgamento de uma lide, torna-se necessário aferir constitucionalidade de norma pertinente. O objetivo da demanda não é a declaração de inconstitucionalidade da lei, contudo esta se mostra imprescindível para o epílogo processual;

b) concreta ou controle concentrado: nessa via, o objetivo é a arguição de inconstitucionalidade ou declaração de constitucionalidade da lei, por intermédio de ações previstas de forma expressa na Constituição e cujo rol de autores é taxativo: a ação direta de inconstitucionalidade, a ação declaratória de constitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Registramos, também, que o controle difuso pode ser exercido por qualquer dos órgãos da jurisdição brasileira: "o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais, os Tribunais e Juízes do Trabalho, os Tribunais e Juízes Eleitorais, os Tribunais e os Juízes Militares e os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios"²²⁸, salvaguardando, além disso, que os juízes de primeiro grau são considerados órgão do Poder Judiciário, como preceitua o artigo 92, incisos III a VII da Constituição Federal.²²⁹

Observamos, então, que o controle difuso não está vinculado a um só órgão, tal qual é o caso do controle concentrado exercido exclusivamente pelo Supremo Tribunal Federal. A inconstitucionalidade da norma caracteriza-se como incidente uma questão prejudicial ao deslinde da causa, da questão principal, em que o exame de constitucionalidade não é a principal questão discutida na lide.²³⁰

²²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira – **Curso Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 962

²²⁸ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

²²⁹ Art. 92. São órgãos do Poder Judiciário: I - o Supremo Tribunal Federal; I-A o Conselho Nacional de Justiça; II - o Superior Tribunal de Justiça; III - os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; IV - os Tribunais e Juízes do Trabalho; V - os Tribunais e Juízes Eleitorais; VI - os Tribunais e Juízes Militares; VII - os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

²³⁰ “No controle incidental a inconstitucionalidade é argüida no contexto de um processo ou ação judicial, em que a questão da inconstitucionalidade configura um incidente, uma questão prejudicial que deve ser decidida pelo Judiciário. Cogita-se também de inconstitucionalidade pela via de exceção, uma vez que o objeto da ação não é o exame de constitucionalidade da lei. Em geral, associa-se o controle incidental ao modelo difuso, tendo em vista a forma processual própria desse modelo derivado do sistema americano.” (MENDES, Gilmar Ferreira - **Curso Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 956)

Segundo Gilmar Ferreira Mendes, o controle de constitucionalidade difuso assegura a todo órgão judicial o poder-dever de afastar a aplicação de uma lei se a considerar incompatível ao sistema constitucional.²³¹ Proporciona que a análise de constitucionalidade de dispositivos legislativos seja realizada por qualquer tribunal, ou juízes, por meio de recurso extraordinário, mandado de segurança, mandado de injunção, *habeas corpus*, ao deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional.

No caso do Supremo Tribunal Federal, ressaltamos que as manifestações em sede de controle difuso ocorrerão pela análise dos recursos extraordinários, destinados àquela corte quando a decisão recorrida – de instância inferior – violar direito assegurado na constituição.²³²

Por outro lado, o controle concentrado de constitucionalidade é um comando exercido em face de um direito abstrato e, diante disso, o órgão legitimado para aferir constitucionalidade de normas concentra-se unicamente no Supremo Tribunal Federal.

Interessante registrarmos que antes da promulgação da Constituição de 1988, o controle de constitucionalidade no Brasil também era exercido pelo Supremo Tribunal Federal, não obstante, ao contrário do instituído hoje, a legitimidade ativa para a propositura do processo constitucional era vinculada tão somente à figura do Procurador-Geral da República.

Com o advento da presente Constituição, o rol de legitimados²³³ foi ampliado de forma significativa, quais sejam: "o presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal, o governador de estado ou do Distrito Federal, 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."²³⁴

A Constituição Brasileira de 1988 também apresentou tipos processuais específicos para apreciação da constitucionalidade em sede de controle concentrado, conforme alinhavado. Portanto, por intermédio da ação direta de inconstitucionalidade, da ação declaratória de constitucionalidade e da arguição de descumprimento de preceito fundamental, o Supremo Tribunal Federal manifestar-

²³¹Idem – op. cit. p. 955

²³² CF/88: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição. d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.”

²³³ CF/88: “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”

²³⁴ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

se-á acerca dos pedidos de constitucionalidades e inconstitucionalidades que lhe forem apresentados, sejam tanto no campo formal quanto no material.

Os efeitos que produzem as decisões do Supremo Tribunal Federal dependem, precipuamente, de qual o tipo do controle de constitucionalidade exercido. Em regra, quando é utilizada a via incidental, os efeitos das decisões proferidas serão *inter partes*, ou seja, só atingem as partes envolvidas no litígio e, como regra, não são munidos de retroatividade e tampouco efeito vinculante. Já na via principal, os efeitos das decisões proferidas serão *erga omnes*, possuem efeito vinculante e em regra não retroagem, a depender de modulação de efeitos.

Observamos, então, que no controle difuso, o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei não enseja sua expurgação do mundo jurídico, surtindo efeito somente entre as partes. Nesse sentido, Bonavides leciona que a sentença que líquida a controvérsia constitucional não conduz a anulação da lei e limita sua aplicação ao objeto da demanda.²³⁵

Diferentes são os resultados quanto ao controle concentrado, porquanto neste, o objeto da ação é a resolução acerca da constitucionalidade da norma. Destarte, nessa situação, os efeitos da decisão são *erga omnes*, ou seja, atinge a todos vinculados à égide legislativa.

Também no controle difuso é possível a extensão dos efeitos à todos os jurisdicionados. Tal fato ocorre quando a questão de direito debatida, de ordem constitucional, tiver repercussão social, ou seja, quando a decisão nele proferida atingir a todos, possuindo efeito vinculante.

Isso decorre da implementação dos artigos 543-A e 543-B do Código de Processo Civil,²³⁶ inovação trazida pela Lei n. 11.672/08, que teve por finalidade delimitar a competência do Supremo Tribunal Federal no julgamento de recursos extraordinários, limitando-lhe a sua atuação às questões constitucionais com relevância social, política, econômica ou jurídica que transcendam os interesses subjetivos da causa.

Essa sistemática passou a criar a norma jurídica a partir da interpretação constitucional, com efeito vinculante, cumprindo o Supremo Tribunal Federal seu escopo, que é a uniformização da interpretação constitucional, agilizando a prestação jurisdicional e preservando a segurança jurídica.

²³⁵ BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**. 18ª Ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 302.

²³⁶ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

Os acórdãos julgados com repercussão geral são enunciados interpretativos sobre questão jurídica, questões abstratas não contempladas especificamente na lei, mas que necessitaram de interpretação judicial uniforme, portanto não se referem à matéria de fato. Tais decisões "possuem efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública e não podem ser contrariados por esses órgãos." ²³⁷

Ressaltamos, ainda, que a Constituição atribuiu a missão de uniformizar a jurisprudência das normas constitucionais ao Supremo Tribunal Federal, com o escopo de existir coerência na hermenêutica das normas constitucionais, tal qual a necessidade de tutela da estabilidade da ordem jurídica, da previsibilidade e da igualdade.

É por meio dessa uniformização que o próprio direito fundamental da segurança jurídica é levado em consideração, por fazer com que cada caso concreto seja julgado não só de acordo com as leis, mas em conformidade aos precedentes, preservando-se o direito das partes e o bem comum da sociedade.

4.7. Alteração da Jurisprudência Consolidada

É consabida a possibilidade de alteração da jurisprudência mesmo diante dos julgamentos submetidos ao regime de recursos repetitivos no Superior Tribunal de Justiça e de repercussão geral, no Supremo Tribunal Federal, pois, como alhures afirmado, trata-se de criação da norma jurídica interpretada a partir das regras existentes no ordenamento jurídico.

Assim, sendo norma jurídica concreta, é possível que a evolução da sociedade, a modificação das normas vigentes no ordenamento jurídico ou até mesmo decisões posteriores contrárias ao precedente venham a exigir a alteração dos precedentes.

Como delineado no capítulo anterior, da teoria dos precedentes, existem técnicas para superação de precedente: *distinguishing*, *overruling*, *technique of signaling*, *transformation* e *overriding*.

Destarte, independente das técnicas utilizadas, o afastamento de um precedente deve ser devidamente justificado, de forma a preservar a segurança jurídica, evitar a perda da estabilidade, da confiança e da redução na possibilidade de previsão.

4.8. Harmonização da Alteração da Jurisprudência e Preservação da Segurança Jurídica

Da mesma forma que a lei deve acompanhar a realidade social, a jurisprudência também deve assim se portar, ante o atual cenário brasileiro, em que a cada dia está mais assente a existência de precedentes a serem seguidos.

²³⁷ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Conforme exposto, embora o Brasil seja apontado como um país que adota o sistema *civil law*, este vem sofrendo grande influência do *comon law*, na medida em que há um amplo processo de uniformização da jurisprudência com força de vinculação, ensejando, de fato, em um sistema misto.

Presentemente, um dos principais responsáveis pela manutenção da segurança jurídica é o Poder Judiciário, que deve desempenhar esse mister interpretando e aplicando as leis da forma mais previsível possível. Tanto é que o legislador ordinário proporcionou diversos mecanismos para assegurar a tão almejada segurança jurídica.

Como alhures referido, no Superior Tribunal de Justiça há um regime dos recursos repetitivos, e no Supremo Tribunal Federal há o regime da repercussão geral, nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil. Ambos institutos vinculantes.

Tais mecanismos processuais constituem vetores da segurança jurídica, ou seja, o da segurança a respeito do exato teor das normas jurídicas, que deve ser esclarecido, disseminado e aplicado nas relações sociais concretas de forma coerente, transparente e previsível.

Além das hipóteses de julgamento com efeito vinculante, notamos, ainda, a existência de questões que possuem entendimento consolidado nos Tribunais de superposição, mas não foram chancelados com efeito vinculante, pois não submetidos às sistemáticas dos recursos repetitivo e de repercussão geral.

Tanto os precedentes com efeito vinculante quanto os precedentes persuasivos, não obrigatórios, possuem rótulo de entendimento sólido do Poder Judiciário e, em razão disso, também criam expectativas legítimas de previsibilidade para os cidadãos.

Embora os citados entendimentos podem ser revistos, seja porque não mais atende aos anseios de justiça, seja porque houve a evolução do direito ou da sociedade, nessas situações surge novamente o impasse que põe à tona a segurança jurídica, pois há inúmeras pessoas que acreditam no direito que vêm nas decisões colegiadas dos tribunais e o alicerce para pautarem suas condutas.

Dessa forma, notamos que eventual alteração do entendimento dos tribunais pode afetar uma incalculável quantidade de pessoas e gerar insegurança jurídica. Diante desse impasse, não é absurdo ou divagação jurídica buscar meios para tentar harmonizar as modificações na jurisprudência.

Nesse momento, apresentamos como meio de harmonização a técnica de sinalização ou a modulação de efeitos.

A aplicação da *technique of signaling*, denominada técnica da sinalização, o Tribunal não enfrenta o precedente com o fim de cancelá-lo ou modificá-lo, mas não o aplica por razões de segurança jurídica e aponta a perda de consistência, sinalizando para uma futura revogação, já preparando a sociedade para as futuras mudanças.

Quando o tribunal supera o precedente, enfrenta-o e o retira-o do mundo jurídico, sem que antes pudesse a sociedade organizar-se e adaptar-se ao porvir, importante seria a aplicação da modulação de efeitos, de modo que a nova posição jurisprudencial tivesse sua aplicabilidade e eficiência diluída no tempo, evitando impactos na forma de conduzir das pessoas e das empresas.

A modulação de efeitos, regra aplicada nas ações de controle de constitucionalidade, torna-se uma medida de grande valia, pois permitiu que os jurisdicionados não tenham frustrados os direitos até então reconhecidos pelos tribunais.

A aplicação da modulação dos efeitos, para alteração da jurisprudência consolidada ainda possui precisão legal em vigor, entretanto nada impede que seja aplicada, em razão do princípio da segurança jurídica e da irretroatividade da lei. Isso por enquanto, pois já foi aprovada pelo Congresso Nacional Brasileiro a nova codificação de Processo Civil, Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, com vigência para 17 de março de 2016, nos termos do § 3º do artigo 927²³⁸.

Validamente, a técnica de modulação temporal dos efeitos das decisões foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação, em 10 de novembro de 1999, da Lei n. 9.868, a qual regulamenta o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADECON), no Supremo Tribunal Federal.

Em seu artigo 27, o referido diploma legal dispôs sobre a possibilidade de a Suprema Corte, em ocasiões excepcionais, restringir os efeitos de suas decisões quando presentes razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.²³⁹

²³⁸ 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.

²³⁹ Lei 9.868/99: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

Em seguida, a Lei n. 9.882, de 3 de dezembro de 1999, ampliou a possibilidade de modulação de efeitos aos casos de pronúncia de inconstitucionalidade em sede de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

No art. 11 da Lei n. 9.882,²⁴⁰ está assentado que, quando for declarada a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, por via de arguição de descumprimento de preceito fundamental, justificada em razão da segurança jurídica ou do excepcional interesse social envolvido no caso concreto, poderá o Supremo Tribunal Federal, "por maioria equivalente a dois terços de seus membros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou delimitar que somente haverá eficácia a partir do trânsito em julgado ou outro momento mais adequado às peculiaridades de cada processo."²⁴¹

Temos, então, que as Leis ns. 9.686/99 e 9.882/99 legitimaram o Supremo Tribunal Federal a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle de constitucionalidade, tanto em relação à sua amplitude quanto aos seus efeitos temporais, desde que observado o *quorum* qualificado de 2/3 dos ministros do Supremo Tribunal Federal (requisito formal) e a presença de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social (requisito material).

No que se refere aos limites temporais da declaração de inconstitucionalidade, por regra, temos a aplicação de efeitos *ex tunc* (retroativos) e, por exceção, a aplicação de efeitos *ex nunc* (não retroativos) ou de efeitos para o futuro (prospectivos), conforme acima proporcionamos.

Registramos, também, que a escolha do momento inicial para aplicação dos efeitos da decisão basear-se-á no caso concreto e levará a ponderação de diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da segurança jurídica, interesse público, razoabilidade, proporcionalidade.

Não obstante, há a necessidade de anotarmos que o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento de que a técnica de modulação de efeitos é um instrumento de caráter excepcional e cabível apenas em situações peculiares, sendo utilizada com muita cautela.

Anotamos, ainda, que a aplicabilidade da modulação de efeitos também pode ocorrer no controle incidental de constitucionalidade, como pode ser extraído do julgamento do Recurso

²⁴⁰ Lei 9.868/99: "Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, 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."

²⁴¹ **Lei 9.882** [em linha]. Brasil (3-12-1999) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm

Especial n. 395.092-AgRg²⁴², relatado pelo Ministro Celso de Mello, no qual se afiançou expressamente sua viabilidade.

Assim, a modulação dos efeitos em sede de controle difuso de constitucionalidade é possível porque, conforme lição de Ives Gandra e Gilmar Mendes, “*o modelo difuso não se mostra incompatível com a doutrina da limitação dos efeitos.*”²⁴³

Igualmente, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco, aduzem que: “não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeitos é decorrência do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental.”²⁴⁴

No que tange à aplicabilidade da modulação de efeitos à declaração de constitucionalidade em abstrato é lembrada por Luís Roberto Barroso²⁴⁵, que verificou a admissibilidade dessa hipótese em diversos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso aponta alguns precedentes em que o Supremo Tribunal Federal reconhece a necessidade da aplicação da modulação de efeitos no controle difuso, conforme os seguintes julgados: a) STF, DJU 9.dez.2005, CC 7204/MG, Rel. Min. Carlos Britto²⁴⁶ e b) STF, DJU 3.out.2008, MS 26604/DF, Rel.^a Min.^a Cármen Lúcia²⁴⁷.

²⁴² “[...] A declaração de inconstitucionalidade reveste-se, ordinariamente, de eficácia ex tunc (RTJ 146/461-462 - RTJ 164/506-509), retroagindo ao momento em que editado o ato estatal reconhecido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, excepcionalmente, a possibilidade de proceder à modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mesmo quando proferida, por esta Corte, em sede de controle difuso. Precedente: RE 197.917/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa (Pleno).” (Supremo Tribunal Federal, Recurso Especial (RE) 395.902-AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Julgado em 7 de março de 2006, publicado em 25 de agosto de 2006. No mesmo sentido: AI 720.991, Rel. Ministra Cármen Lúcia, decisão monocrática, julgamento em 19-5-09, DJE de 27-5-09; RE 438.025-AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, julgamento em 7-3-06, DJ 25-8-06. AI 421.354-AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, julgamento em 7-3-06, DJ 15-9-06, AI 463.026-AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, julgamento em 21-2-06, DJ 15-9-06).

²⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva e Mendes, Gilmar – **Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

²⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet - **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009; p. 1149-1150.

²⁴⁵ “Tal espécie de modulação temporal, ainda mais excepcional, foi aplicada por esse Eg. STF na ADI 3756/DF (STF, DJU 23.nov.2007, ED na ADI 3756/DF, Rel. Min. Carlos Britto). Na hipótese, o Plenário julgou improcedente a ação direta, declarando, portanto, a constitucionalidade dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que aproximaram o regime fiscal do Distrito Federal àquele aplicável aos Estados-membros da Federação. Posteriormente, em sede de embargos de declaração, essa Eg. Corte houve por bem modular os efeitos da decisão “para esclarecer que o fiel cumprimento da decisão plenária na ADI 3.756 se dará na forma do art. 23 da LC nº 101/2000, a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito da ADI 3.756, e com estrita observância das demais diretrizes da própria Lei de Responsabilidade Fiscal”. Na prática, a decisão permitiu que o Distrito Federal empregasse 6% de sua receita corrente líquida com despesas de pessoal no Poder Legislativo – regra aplicável aos Municípios – até oito meses após a publicação da ata de julgamento da ADI.” (BARROSO, Luís Roberto – **Parecer denominado “Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada**. Quorum de deliberação.” Disponível no endereço eletrônico <http://s.conjur.com.br/dl/parecer_barroso_cofins.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2012).

²⁴⁶ “O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência ex ratione materiae. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do Magno Texto.”

²⁴⁷ “(...) 10. Razões de segurança jurídica, e que se impõem também na evolução jurisprudencial, determinam seja o cuidado novo sobre tema antigo pela jurisdição concebido como forma de certeza e não causa de sobressaltos para os

Nesse mesmo rumo, entendemos que a modulação de efeitos pode e deve ser aplicada nos casos de alteração da jurisprudência consolidada, seja ela decorrente de precedentes vinculantes ou de precedentes persuasivos, pois a finalidade de sua aplicação é a de manter a segurança jurídica e a estabilidade das relações jurídicas. Logo, onde há a mesma causa, aplica-se o mesmo direito.

O assunto gera controvérsias. Segundo Luís Roberto Barroso, a impossibilidade de aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99 decorre de que não estariam preenchidos os requisitos ensejadores do aludido dispositivo, na medida em que não haveria pronunciamento de inconstitucionalidade de lei.²⁴⁸

Entretanto a citada justificativa não tem o condão de afastar a aplicação, pois o que se busca com a aplicação dessa técnica é preservar a segurança jurídica, a mesma finalidade consagrada no controle de constitucionalidade concentrado.

A importância da aplicação desse instituto decorre de que, quando uma jurisprudência está consolidada, ela ingressa no ordenamento jurídico como norma geral, e os jurisdicionados passam a pautar suas condutas pessoais e empresariais confiando nos entendimentos dos tribunais. Destarte, havendo a alteração dessa jurisprudência, nasce uma nova regulando o tema, mudando o ordenamento e as relações.

Igualmente, considerando que a alteração da jurisprudência insere no direito positivo uma nova norma jurídica sobre o tema, a modulação é medida que se impõe, como forma de respeito ao princípio da legalidade e à irretroatividade da nova lei aos casos já consolidados.

O princípio da irretroatividade da lei tributária é corolário do princípio constitucional da legalidade em seu sentido amplo, de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos aperfeiçoados, nos termos do art. 5º, XXXVI da Constituição Federal. Além disso, trata-se de um princípio que limita o poder de tributar, nos termos do art. 150, III, alínea "a", da Constituição Federal.

Segundo esse princípio o Estado está proibido de efetuar a cobrança de tributo em relação a fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que o institui ou o majora.

Luciano Amaro²⁴⁹, no que toca ao princípio da irretroatividade da lei tributária, conclui que "[...] a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou

cidadãos. Não tendo havido mudanças na legislação sobre o tema, tem-se reconhecido o direito de o Impetrante titularizar os mandatos por ele obtidos nas eleições de 2006, mas com modulação dos efeitos dessa decisão para que se produzam eles a partir da data da resposta do Tribunal Superior Eleitoral à Consulta n. 1.398/2007"

²⁴⁸ BARROSO, Luís Roberto – **Parecer denominado “Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada.** Quorum de deliberação.” Disponível no endereço eletrônico <http://s.conjur.com.br/dl/parecer_barroso_cofins.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2012.

²⁴⁹ AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro.** 9ª Edição. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003. p. 118.

tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não-gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência".

Dessa forma, no campo do direito tributário, entendemos que modificação da jurisprudência consolidada pode ser objeto de modulação de efeitos, analisando-se, é claro, o caso o concreto. A citada modulação pode ser efetivada por analogia, aplicando, por exemplo, em razão do princípio da irretroatividade da lei tributária, tendo em vista que nova interpretação teria criado nova norma tributária, o que preservaria, por conseguinte, a segurança jurídica.

Com efeito, a segurança jurídica é um dos fundamentos do estado de direito e traz, por si só, o escopo de dar previsibilidade e certeza aos atos da vida em sociedade. Portanto, seja a decisão que declara constitucionalidade de norma tributária, seja a alteração de jurisprudência consolidada pelo Poder Judiciário, ambas devem possuir o mesmo tratamento jurídico, e deve seus efeitos ser proativos, uma vez que inserem novo entendimento prejudicial ao contribuinte.

Enfim, ratificamos que a modulação proposta não se fundamenta no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, mas, por exemplo, diretamente no princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária, preservando o direito fundamental à certeza na tributação e à segurança jurídica.

5 – CASO REAL DE ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SEM OBSERVÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA. OFENSA AO PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

5.1 Caso COFINS

Em 17 de setembro de 2008, o Pleno do Supremo Tribunal Federal proferiu decisão nos autos dos Recursos Extraordinários 377.457/PR e 381.964/MG, e julgou constitucional o recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social/COFINS concedida às sociedades civis de profissão regulamentada. A decisão reconheceu, ainda, a repercussão geral da matéria, com base no artigo 543-B do Código de Processo Civil e rejeitou a modulação de efeitos.

Com efeito, o julgamento carrou uma brusca mudança na jurisprudência, tendo em vista o posicionamento até então consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, que reconhecia a legitimidade da isenção conferida às sociedades civis de profissão regulamentada.

Em face disso, muitos debates foram travados acerca da necessidade de modulação de efeitos para garantir a segurança jurídica dos contribuintes atingidos pela modificação do entendimento e respeitar a boa-fé dos sujeitos passivos dessa obrigação, os quais pautavam seus planejamentos tributário e financeiro no entendimento consolidado pela jurisprudência e súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Para melhor compreensão da controvérsia, é necessária uma breve análise histórica acerca da evolução e dos posicionamentos adotados pelas Cortes.

Validamente, as discussões sobre a legitimidade ou não da cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social/COFINS em face das sociedades civis de profissão regulamentada, iniciaram-se com a promulgação da Lei n. 9.430/96 que, em seu artigo 56²⁵⁰, revogou expressamente a isenção concedida pelo artigo 6º²⁵¹ da Lei Complementar n. 70/91, para sociedades civis descritas no artigo 1º do Decreto-Lei n. 2.397/87.

Em análise específica, nota-se que o art. 56 da Lei n. 9.430/96 estabeleceu que as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passariam a contribuir em benefício da seguridade social, para o que seria utilizada de parâmetro a receita bruta da prestação de serviços realizada, com as ressalvas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.

²⁵⁰ Lei n. 9.430/96: “Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.”

²⁵¹ Lei Complementar n. 70/91: “Art. 6º. São isentas da contribuição: [...] II- as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987.”

A Lei Complementar mencionada anteriormente, por sua vez, prevê, no art. 6º, inciso II, que as sociedades civis acobertadas pelo art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987, são isentas da contribuição. Conjuntamente, o aludido Decreto-Lei prescreveu que, desde o exercício financeiro de 1989, não incidiria imposto de renda nas pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão que esteja regulamentada na forma da lei, com o devido registro no registro civil das pessoas jurídicas e àquelas constituídas, de maneira exclusiva, por pessoas físicas domiciliadas no país.²⁵²

A referida revogação gerou polêmica e ensejou muitos debates acerca da possibilidade de Lei Ordinária (Lei n. 9.397/96) revogar Lei Complementar (LC n. 70/91). Isso porque, apesar de inexistir hierarquia constitucional entre lei complementar e ordinária, elas se caracterizam como espécies normativas formalmente distintas (processo legislativo) e possuem campos de abrangência específicos determinados pela Constituição Federal²⁵³.

Por essa razão, discutiu-se acerca da constitucionalidade da revogação da referida isenção tributária, prevista em lei complementar, pela superveniência de lei ordinária, tendo em vista que a isenção do recolhimento de COFINS, apesar de ter sido formalmente regulada por lei complementar, não é matéria reservada a essa espécie legal, pois não está incluída no rol taxativo

²⁵² Decreto-Lei n. 2.397/87 – “Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.”

²⁵³ Nesse sentido: “EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. PIS. LC nº 7/70. Possibilidade de alteração por lei ordinária: Lei nº 9.718/98. Hierarquia entre leis em matéria tributária. Ausência. Agravo regimental não provido. Precedentes. PIS 79.7181. O STF entendeu que o art. 239 da Constituição Federal não ocasionou o engessamento da contribuição ao PIS, apenas recepcionou-a expressamente, podendo essa ser alterada por norma infraconstitucional ordinária. 239 Constituição Federal PIS 2. **Inexiste hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. O que há, na verdade, é a distribuição constitucional de matérias entre as espécies legais. 3. Agravo regimental ao qual se nega provimento.** (AgReg RE 348605 SC, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 6/12/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe - 22 DIVULG 31-01-2012 PUBLIC 1-2-2012)” (grifo nosso)

“SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA - COFINS - MODALIDADE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - OUTORGA DE ISENÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR (LC Nº 70/91)- MATÉRIA NÃO SUBMETIDA À RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE LEI ORDINÁRIA (LEI Nº 9.430/96) PARA REVOGAR, DE MODO VÁLIDO, A ISENÇÃO ANTERIORMENTE CONCEDIDA PELA LC Nº 70/91 - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL - A QUESTÃO CONCERNENTE ÀS RELAÇÕES ENTRE A LEI COMPLEMENTAR E A LEI ORDINÁRIA - INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO HIERÁRQUICO-NORMATIVO ENTRE A LEI COMPLEMENTAR E A LEI ORDINÁRIA - ESPÉCIES LEGISLATIVAS QUE POSSUEM CAMPOS DE ATUAÇÃO MATERIALMENTE DISTINTOS - DOUTRINA - PRECEDENTES (STF) - NOVA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - EMBARGOS RECEBIDOS.709.43070 (467822 RS, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 20/09/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-190 DIVULG 03-10-2011 PUBLIC 04-10-2011 EMENT VOL-02600-01 PP-00115) (grifo nosso)

disposto no artigo 146 da Constituição Federal²⁵⁴, situação que, pela corrente doutrinária seguida pelo STF²⁵⁵ e defendida por Celso Ribeiro Bastos, Michel Temer e Roque Antonio Carrazza, caracteriza-lhe como norma materialmente ordinária.

O Superior Tribunal de Justiça, em sentido contrário, defendia que havia hierarquia entre as normas ordinárias e complementares, tendo em vista o tratamento qualificado conferido à lei complementar pela Constituição Federal, que faz com que ela mantenha sua superioridade hierárquica mesmo quando disciplinar matérias sujeitas à normatização por lei ordinária e, por isso, a aludida revogação seria inconstitucional, porquanto feria o princípio da hierarquia das leis, entendimento apoiado, à época, pela doutrina de Manuel Gonçalves Ferreira Filho²⁵⁶, José Afonso da Silva, Nelson Sampaio Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Wilson Accioli e Alexandre de Moraes.

Anos depois de esse entendimento do Superior Tribunal de Justiça restar pacificado, fato que até ensejou a edição da Súmula n. 276, o Supremo Tribunal Federal alterou esse posicionamento, com base na sistemática do art. 543-C do CPC, depois de o seu Tribunal Pleno decidir, no julgamento do RE n. 377.457-3/PR, por maioria, pela inexistência de relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária²⁵⁷.

²⁵⁴ CF/88: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, as contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²⁵⁵ “**Não há qualquer afronta ao princípio da especialidade das leis, muito menos violação ao princípio da hierarquia, porque não há, entre a lei complementar e a lei ordinária, relação de superioridade de uma sobre a outra. A Lei Complementar 70/91 é formalmente complementar, podendo ser alterada por lei ordinária. Precedentes do STF. (...)**” – (TRF2 - AMS - 34759, 3a T. E., rel. Des. Fed. José Neiva, DJU II 13.06.2005, p. 141) (grifo nosso)

²⁵⁶ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, fundamentado nos ensinamentos de Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que “é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves – **Curso de Direito Constitucional**. 18ª ed., Ed. Saraiva, p. 184)

²⁵⁷ **TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DA COFINS EM RELAÇÃO ASOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO LEGALMENTEREGULAMENTADA.1. O Pleno do STF, ao concluir o julgamento do RE 377.457-3/PR, decidiu que não existe relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária e que a possibilidade de revogação da isenção concedida pela LC 70/91 por meio da Lei 9.430/96 encerra questão exclusivamente constitucional concernente à distribuição material entre as espécies legais. Na mesma oportunidade, o Pretório Excelso, ponderando preceitos constitucionais relativos à matéria tributária (arts. 195, I, e 239), afirmou que a LC 70/91 é materialmente ordinária. Dessa forma, considerando que as lei confrontadas (art. 6º, II, da LC 70/91 e art. 56 da Lei 9.430/96) são materialmente ordinárias e ostentam normatização incompatível em si, é de se concluir pela prevalência do diploma mais moderno e, por conseguinte, pela legitimidade da revogação da isenção da Cofins (art. 2º, § 1º, da LICC - lex posterior derogat priori). **Esse entendimento foi posteriormente confirmado pelo STJ por ocasião de julgamento na sistemática instituída pelo art. 543-C do CPC, no recurso representativo da controvérsia REsp 826.428 - MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.6.2010. RE 377.457-3/PR, decidiu que não existe relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária e que a possibilidade de revogação da isenção concedida pela LC 709.430706ºII70569.4302º§ 1º LICC 543-C CPC REsp 826.428 - MG2.****

A seguir, será demonstrado de forma mais detalhada o progresso jurisprudencial atinente à exigibilidade da COFINS em face das sociedades civis de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

5.2. Entendimento Consolidado do Superior Tribunal de Justiça

Durante muito tempo foi pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual as sociedades civis eram isentas do pagamento da COFINS. Para isso era defendida a tese da inconstitucionalidade do artigo 56 da Lei n. 9.430/96, por violar o princípio da hierarquia das leis, em razão da impossibilidade de lei ordinária revogar lei complementar²⁵⁸.

Em razão da consolidação do referido entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, a Fazenda Pública elaborou mecanismos com vistas a obstaculizar a concessão de benefícios, e passou a utilizar o argumento de que fariam jus à referida isenção somente as sociedades profissionais enquadradas na forma de tributação do IRPJ, prevista no Decreto-Lei n. 2.397/87, regime de tributação extinto pelo art. 56 e parágrafo único da Lei n. 9.430/93, que determinou que²⁵⁹, a partir do mês de abril de 1997, as “sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passariam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços”.²⁶⁰

Diante desse novo argumento, o Superior Tribunal de Justiça, depois da análise de diversas controvérsias, firmou o entendimento de que o gozo da isenção prevista na Lei Complementar n. 70/91 independia do regime tributário adotado pela sociedade profissional, tendo em vista que, além da inconstitucionalidade da norma revogadora, a isenção prevista no inciso II do artigo 6º da LC n. 70/91²⁶¹ abarcaria todas as sociedades civis que possuíssem como finalidade a prestação de serviços

Recurso especial provido. (1308894 SP 2011/0285391-1, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 17/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA Data de Publicação: DJe 25/04/2012) (grifo nosso)

²⁵⁸ Nesse sentido: "TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - COFINS - SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS - LC Nº 70/91 E LEI Nº 9.430/96 - ISENÇÃO - REVOGAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS - PRECEDENTES. 1. Esta Corte já consolidou o entendimento no sentido de ser inviável a revogação da isenção da Cofins concedida às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais, prevista na LC nº 70/91, pela Lei nº 9.430/96, por constituir ofensa ao princípio da hierarquia das leis. (...) (Primeira Seção, EREsp n. 497.284, relator Ministro José Delgado, DJ de 9/8/2004) (grifo nosso)

²⁵⁹ Lei Federal n. 9.430/96: "Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997."

²⁶⁰ **Lei 9.430** [em linha]. Brasil (27-12-1996 [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm

"Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997."

²⁶¹ "Lei Complementar n. 70/91: "Art. 6º. São isentas da contribuição: (...) II- as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987."

profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no registro civil das pessoas jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país.²⁶²

Esse também era o entendimento de Hugo de Brito Machado²⁶³, que afirmava que a referida isenção não decorria do regime de tributação dos rendimentos das sociedades profissionais.

Depois de repetidas decisões nesse sentido, foi editada pela Primeira Seção daquela Corte, no dia 14/5/2003, a Súmula n. 276, segundo a qual “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”²⁶⁴

Um dos precedentes da referida Súmula foi o AgRg no REsp n. 253.984²⁶⁵ (RS), de relatoria do Ministro José Augusto Delgado, julgado em 3/8/2000 pela Primeira Turma do STJ, a

²⁶² “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ART. 6º, II, LC Nº 70/91. PRECEDENTES. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que as sociedades civis prestadoras de serviços são isentas da COFINS, nos termos do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91. agravo regimental improvido.” (REsp 297.461/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, unânime, DJ de 03/09/2001, página 153)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COFINS. SOCIEDADES CIVIS. ISENÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. Verificado que o acórdão recorrido está assentado em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, tendo o recorrente impetrado o competente recurso extraordinário, escapando do óbice contido na Súmula nº 126, desta Corte, faz-se necessária a apreciação da questão federal suscitada.- O art. 6º, da Lei Complementar nº 70/91, isentou da contribuição da COFINS as sociedades civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397/87, abrangendo as sociedades civis que tenham por objetivo a prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.- Precedentes.- Agravo regimental improvido.” (AGREsp 258.236/RS, Relator Francisco Falcão, 1ª Turma, unânime, DJ de 3/9/2001, página 149)

²⁶³ “A isenção instituída pelo art. 6º, II, da LC n. 70/91, não é decorrente do regime de tributação dos rendimentos das sociedades de profissionais, embora tenha os mesmos fundamentos pré-jurídicos da isenção do IR concedida àquelas sociedades.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 8ª ed., Ed. Forense, RJ, 1993, pg. 151.)

²⁶⁴ **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** [em linha]. Brasil [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.stj.jus.br/webstj/Institucional/Biblioteca/Clipping/2Imprimir2.asp?seq_edicao=1785&seq_materia=14096

²⁶⁵ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 557, § 1º, do CPC, deu provimento ao recurso especial ofertado pelo recorrido.

2. A Lei Complementar nº 70/91, de 30/12/1991, em seu art. 6º, 11, isentou, expressamente, da contribuição da COFINS, as sociedades civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 22/12/1987, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica da mencionadas entidades.

3. Em consequência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da LC nº 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em Lei Complementar, consequentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que será abrangida pela isenção da COFINS as sociedades civis que, cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos:

- seja sociedade constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;
- tenha por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
- e - esteja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

4. Outra condição não foi considerada pela Lei Complementar, no seu art. 6º, II, para o gozo da isenção, especialmente, o tipo de regime tributário adotado para fins de incidência ou não de Imposto de Renda.

5. Posto tal panorama, não há suporte jurídico para se acolher a tese da Fazenda Nacional de que há, também, ao lado dos requisitos acima elencados, um último, o do tipo de regime tributário adotado pela sociedade. A Lei Complementar não faz tal exigência, pelo que não cabe ao intérprete criá-la.

6. É irrelevante o fato de a recorrente ter optado pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o art. 71, da Lei nº 8.383/91 e os arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.541/92. Essa opção terá reflexos para fim de pagamento do Imposto de Renda. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo art. 6º, II,

qual utilizou por fundamento tanto a inconstitucionalidade da norma revogadora quanto a indiferença do regime tributário adotado para a isenção prevista no art. 6º, II da LC 70/91.

A ilação extraída do referido entendimento jurisprudencial, mesmo da Súmula n. 276/STJ, é de que existiam duas orientações veiculadas em seu texto. Uma de que o gozo da isenção subjetiva conferida pela Lei Complementar n. 70/91 independia do regime adotado pelo sujeito passivo, e a outra de que a isenção, por ter sido concedida por lei complementar, não poderia ser revogada pela Lei n. 9.430/96, porquanto essa norma seria hierarquicamente inferior àquela.

Na mesma época, o Supremo Tribunal Federal entendia que a revogação ou não da norma isentava, referia-se ao princípio da hierarquia das normas apenas por via reflexa e, portanto, não admitia recurso extraordinário, por se tratar de matéria infraconstitucional, de competência do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 105, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal.²⁶⁶

Em razão desse entendimento, todos os recursos extraordinários interpostos contra as decisões que julgavam a validade da isenção não eram admitidos, conforme pode ser verificado por meio de arestos do Superior Tribunal de Justiça, dentre os quais o Recurso Especial n. 154.532/MG²⁶⁷, relator Ministro Francisco Peçanha Martins e relatora para elaboração do acórdão Ministra Eliana Calmon.

da Lei Complementar nº 70/91, haja vista que esta, repita-se, não colocou como pressuposto para o gozo da isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil.

7. A revogação da isenção pela Lei nº 9.430/96 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar.

8. Inexistência no acórdão recorrido de fundamentação unicamente na esfera constitucional. O ilustre Relator a quo apreciou, também, no âmbito legal (LC nº 70/91, arts. 1º e 6º, II), sendo, portanto, suficiente à apreciação do recurso especial.

9. Agravo regimental improvido." (STJ. Primeira Turma. AGRESP 253.984/RS; DJ de 18.09.2000; Rel. Min. JOSÉ DELGADO) (grifo nosso)

²⁶⁶ Nesse sentido; AI 479.724 AgR, Rel. Min. Carlos Britto, 1ª T, julgado em 05/09/2006, publicado em 27/10/2006.

²⁶⁷ “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – CONFRONTO ENTRE LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR – MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL.

1. A questão constitucional só admite recurso extraordinário quando enfrentada claramente pela decisão recorrida.

2. Princípios constitucionais que chegam aos julgados por via reflexa, princípios estes contidos na Lei de Introdução ao Código Civil, podem ser examinados pelo STJ, em exame infraconstitucional.

3. O confronto da lei ordinária com o CTN é constitucional apenas por via reflexa, o que enseja recurso especial.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.” (EDREsp 226.062/SC – Rel. Min Eliana Calmon – Segunda Turma – DJ: 05/02/2001, p.90)

“PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CONTRADIÇÃO – EFEITO MODIFICATIVO.

1. A contradição existente no acórdão está consubstanciada no fato de ter sido examinada a querela em nível infraconstitucional, com suporte em lei ordinária e lei complementar, sendo dito no julgado que a questão era constitucional.

2. Confronto entre lei ordinária e lei complementar não é matéria constitucional, porque o princípio da hierarquia das leis está inserido na Lei de Introdução ao Código Civil.

3. Só é entendida pelo STF como constitucional tese jurídica que se reporte de forma direta e objetiva à Lei Maior.

4. Acórdão que interpretou a LC 65/91 sem espaldar-se na CF.

5. Embargos de declaração acolhidos.”(EDREsp 154.532/MG – Rel. Min Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ acórdão Min. Eliana Calmon– DJ: 12/11/2001, p.132)

Diante de tal situação, a discussão acerca da inconstitucionalidade da norma que revogou a isenção permaneceu por muito tempo adstrita ao Superior Tribunal de Justiça e sujeita ao entendimento consolidado naquela Corte, vindo a ser revista somente depois de o Supremo Tribunal Federal modificar seu posicionamento acerca da competência para análise da questão, que passou a ser considerada matéria constitucional²⁶⁸.

Esse novo entendimento permitiu ao Supremo Tribunal Federal conhecer os Recursos Extraordinários ns. 377.457/PR e 381.964/MG, interpostos contra decisões das instâncias inferiores que reconheciam a revogação da isenção, por meio dos quais proferiu julgamento modificando a orientação jurisprudencial até então consolidada.

5.3. Modificação da Jurisprudência Consolidada pelo Supremo Tribunal Federal

Segundo salientamos, a modificação da orientação jurisprudencial até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça foi promovida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 377.457 e 381.964, em sessão plenária do STF, realizada no dia 17/9/2008, que resultou no reconhecimento da constitucionalidade da norma inserida no art. 56 da Lei n. 9.430/96, a qual revogou a isenção do COFINS, conferida às sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentados.

Naquela ocasião, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos – 8 a 2 –, negou provimento aos recursos extraordinários interpostos pelos contribuintes, em decisão que restou assim ementada: “[...] Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. [...] Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar.[...].”²⁶⁹

O caso COFINS foi inicialmente submetido a julgamento da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes. No entanto, pelo extrato de ata de julgamento, durante a sessão realizada em 15 de agosto de 2006, depois de o Ministro-relator apresentar voto conhecendo e negando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso em razão do pedido de vista formulado pelo Ministro Eros Grau, o qual, depois de analisar

²⁶⁸ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA. PRECEDENTES.

I - O conflito entre lei complementar e lei ordinária possui natureza constitucional, pelo que a sua análise pelo Superior Tribunal de Justiça configura usurpação de competência desta Corte. II - Agravo improvido.

(STF: AgRg no RE 480.145-1-SC, Relator Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 24/10/2006)

²⁶⁹ “[...] Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento”. (Recursos Extraordinários ns. 377.457 e 381.964)

os autos, propôs a submissão do julgamento ao Tribunal Pleno, em virtude da relevância da questão, proposta que foi acolhida por unanimidade.

O processo foi remetido ao Plenário e sofreu novo julgamento, por meio do qual foram confrontadas duas teses jurídicas, uma pela constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS e a outra pela inconstitucionalidade da norma, em razão do desrespeito ao princípio da hierarquia das leis.

Apreciada pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, a primeira tese foi defendida pelo relator e acolhida pela maior parte dos ministros, sob o argumento de que a lei ordinária não está subordinada à complementar, já que o ordenamento jurídico brasileiro não lhes confere hierarquia entre si, apenas determina as competências relativas a cada espécie.

De outro lado, os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio defendiam a segunda tese, a qual afiança que o processo legislativo de promulgação da lei complementar possui uma tramitação mais complexa que a atribuída à ordinária, e por isso, não poderia ser revogada por essa espécie legislativa.

Para melhor esclarecimento, torna-se necessário consignarmos o modo como o julgamento foi realizado.

De início, o Ministro Gilmar Mendes, relator do recurso, depois de breve explanação do caso, apresentou voto reconhecendo a constitucionalidade da revogação da isenção concedida pela Lei n. 70/91 e suprimida pela Lei n. 9.430/96.

Para fundamentar-lhe o entendimento, afirmou que a jurisprudência daquela Corte era firme no sentido de que inexistia hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, por serem espécies normativas formalmente distintas e possuírem campo de atuação específica determinada pela Constituição Federal, a qual indica expressamente as matérias reservadas à lei complementar e confere à lei ordinária a atribuição de tratar sobre os assuntos não abrangidos por aquela.²⁷⁰

Em seguida, afirmou que as contribuições sociais estão previstas nos artigos 195 e 239²⁷¹ da Constituição Federal, e a jurisprudência é pacífica no sentido de que a sua disciplina é específica,

²⁷⁰ Conforme se extrai do seguinte excerto do voto proferido por Gilmar Mendes, no julgamento do RE 377.457/PR: “É tradicional a jurisprudência desta Corte na proclamação da inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a material eventualmente reservada àquela (lei complementar) pela própria Carta (nesse sentido, v.g., ADI 1.480, MC, Rel. Celso de Mello, DJ 18.05.01, AR 1.264, Rel. Néri da Silveira, DJ 31.05.02, e ADI 2.711, Rel. Maurício Corrêa, DJ 16.04.04).

²⁷¹ CF/88: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:[...]”

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”

ou seja, em tudo que não se caracterize como “normas gerais em matéria de legislação tributária” e relacione-se com os aspectos referidos na alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal é perfeitamente possível por meio de legislação ordinária, e indicou, para tanto, alguns precedentes daquela Corte.²⁷²

Ressaltou, além disso, que, apesar de a COFINS estar disciplinada por lei complementar, ela se caracterizava, em seu aspecto material, como norma ordinária, e a formalidade que envolvia a promulgação da lei que lhe disciplina apenas a caracteriza como lei formalmente complementar. Argumento resultante da interpretação realizada, *a contrario sensu*, do artigo 146, III, “b”,²⁷³ combinado com o artigo 150, § 6º²⁷⁴, ambos da Constituição Federal, por meio dos quais se verifica não existir na hipótese nenhuma instituição direta ou indireta de nova contribuição social que reclame, com base no artigo 195, § 4º, da CF, a intervenção de lei complementar.

Sustentou o Ministro Gilmar Mendes que o caso de conflito de leis examinado não se resolveria por critérios hierárquicos, mas por critérios constitucionais quanto à materialidade própria a cada uma dessas espécies, e concluiu pela legitimidade da revogação da isenção do recolhimento da COFINS, previsto na Lei Complementar n. 70/96, realizada pelo artigo 56 da Lei n. 9.430/96.

No que tange ao entendimento discordante confirmado pela Súmula n. 276 do Superior Tribunal de Justiça, asseverou Gilmar Mendes que a questão se configurava tal qual matéria estritamente constitucional, e, portanto, incumbia-se ao Supremo Tribunal Federal, em caráter conclusivo ou exclusivo, a apreciação e julgamento da questão, não se impondo o entendimento de outro Tribunal.

Por essas razões, com base em precedentes do STF²⁷⁵, negou-se provimento ao recurso extraordinário. O citado entendimento foi acompanhado pela Ministra Carmem Lúcia²⁷⁶ e pelos

²⁷² Foram indicados os seguintes precedentes: RE 146.733, Pleno, Rel. Moreira Alves, DJ 06.11.92, 150.764, Pleno, Rel. para Acórdão Marco Aurélio, DJ 20.08.93, RE 150.755, Pleno, Rel. para acórdão Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.93, e ADI 1.417, Pleno, Rel. Otávio Gallotti, DJ 23.03.01.

²⁷³ CF/88: “Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

²⁷⁴ CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

²⁷⁵ Fundamentou sua decisão nos seguintes precedentes: RE 451.988, 1ª Turma, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 06.10.06, e RE 419.629, 1ª Turma, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 01.06.2006.

²⁷⁶ Importante registrar a observação realizada pela Ministra Eliana Calmon no sentido de que a questão quanto à natureza material da LC 70/91, foi analisada densamente pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de

Ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence, Carlos Britto, Cezar Peluso e Celso de Mello, os quais ratificaram o voto relator, que também negava provimento ao recurso.

O Ministro Eros Grau, por sua vez, apresentou voto divergente, dando provimento ao recurso, sob o argumento de que a lei complementar possuía trâmite mais complexo que o da lei ordinária e, por essa razão, não poderia haver a revogação daquela por essa.

O entendimento proferido pelo Ministro Eros Grau foi acompanhado somente pelo Ministro Marco Aurélio, restando vencido.

Como pode ser observado, o entendimento adotado, naquela ocasião, pelo Supremo Tribunal Federal, representa uma ruptura da jurisprudência até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhecia a validade da isenção conferida pela LC n. 70/91.

Com efeito, depois desse julgamento, o Plenário passou a debater sobre uma importante questão levantada pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, qual seja, a possibilidade e necessidade de modular os efeitos da decisão proferida.

5.1.3. Negativa de Modulação de Efeitos

Quanto à modulação dos efeitos da decisão, temos que foi içada uma vez que o entendimento até então consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça era oposto à decisão que estava sendo proferida pelo Supremo Tribunal Federal naquela oportunidade. A validade da isenção era, como dito alhures, objeto da Súmula n. 276 do Superior Tribunal de Justiça, por considerar que “*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado*”.²⁷⁷

Cumprir registrar importante trecho extraído do voto de vista do Ministro Marco Aurélio, que expôs, no julgamento em questão, os motivos ensejados da necessidade da modulação dos efeitos da decisão.²⁷⁸

Constitucionalidade n. 1 e, em razão disso, a ministra concluiu que “Não me parece, inclusive, que tenha havido observação alguma nova com relação ao princípio da hierarquia. Penso até que nem era o problema do princípio da hierarquia; era muito mais o princípio da paridade das formas: lei complementar revogaria lei complementar; lei ordinária revogaria lei ordinária. Mas, ao final, o próprio Supremo entendeu que a Lei Complementar n. 70 tem natureza de lei ordinária para os fins específicos da fixação da isenção e, portanto, poderia ter sido revogada, como o foi, pelo art. 56 da Lei n. 9.460. razão pela qual, com muita singeleza, acompanho Vossa Excelência. Também nego provimento aos recursos.”

²⁷⁷ **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** [em linha]. Brasil [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.stj.jus.br/webstj/Institucional/Biblioteca/Clipping/2Imprimir2.asp?seq_edicao=1785&seq_materia=14096

²⁷⁸ “No Superior Tribunal de Justiça, o tema chegou a estar pacificado às inteiras. [...] Mais do que isso, veio o Superior Tribunal de Justiça, em prol da segurança jurídica, a tornar estreme de dúvidas o que sempre foi sustentado pela melhor doutrina – a impossibilidade de esse ato normativo de envergadura maior ser alterado por diploma hierarquicamente inferior. Editou o Superior Tribunal de Justiça verbete que, sob o n. 276, passou a integrar, norteando os procedimentos em geral, a súmula da jurisprudência predominante, com o seguinte teor: As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado. Pois bem, muitos contribuintes, acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estado suplantado posteriormente, atuaram procedendo a depósito e, considerada a pacificação da matéria, vieram a levantar os valores. Lucros, como ressaltado pelo jurista Hugo de Brito Machado,

Com base nas aludidas assertivas, o Ministro Marco Aurélio propôs a modulação dos efeitos da decisão, no entanto, defendendo a aplicação analógica do referido instituto, e ressaltando que, apesar de o caso não se enquadrar na hipótese do artigo 27 da Lei n. 9.868, por se tratar de decisão que confirma a constitucionalidade da norma, a restrição temporal dos efeitos se impõe por motivos de segurança jurídica, já que o caso representa uma ruptura de entendimento até então consolidada pela jurisprudência de tribunal superior.

Durante os debates, o Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, diante da divergência entre entendimentos quanto à aplicação da modulação de efeitos, defendeu-lhe o emprego, pois, caso contrário, os efeitos do julgamento gerariam insegurança jurídica e consequências terríveis. Advertiu, naquela ocasião, que *“os afetados por essa decisão são pequenos contribuintes e isso pode gerar efeitos danosos”*.

No mesmo sentido, decidiu o Ministro Celso de Mello, que também reconheceu que a aplicação retroativa da decisão abalaria a segurança jurídica e a boa-fé do contribuinte, afirmando que o longo período em que prevaleceu o entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, *“consolidou justas expectativas no espírito dos contribuintes, inculcando neles a confiança da plena regularidade da sua conduta, que se pautou segundo os cânones estabelecidos no enunciado”*.

Há o mister, além disso, de explanarmos que o próprio Supremo Tribunal Federal contribuiu para a consolidação do entendimento até então vigente, visto que, em diversas ocasiões, não conheceu os recursos extraordinários que tratavam da validade da isenção da COFINS, pois considerava tratar-se de matéria infraconstitucional, de competência do Superior Tribunal de Justiça²⁷⁹.

foram distribuídos, partindo-se da premissa de que realmente se estava, ao menos sob o ângulo formal, diante de preceito revelador da isenção. Como fica almejada a segurança jurídica caso prevaleça a óptica até aqui majoritária? O Estado não pode surpreender os cidadãos que atuaram de boa-fé. O Estado não pode, de uma hora para a outra, mudar direcionamento que sempre observou e vir a dar o dito pelo não dito, mitigando a forma, tão indispensável à concretização dos ideários que lhe são próprios.”

²⁷⁹ Cumprir registrar parte do voto proferido pelo Min. Celso de Mello no julgamento do RE 377457, relatado pelo Min. Gilmar Mendes, DJe de 18.12.2008: “Como se sabe, o E. Superior Tribunal de Justiça, após reiteradas decisões que proferiu sobre a matéria objeto do presente litígio, veio a sumular, em 2003, o entendimento jurisprudencial daquela alta Corte Judiciária, fazendo-o nos termos constantes da Súmula 276/STJ, nesta reconhecendo que “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”. Essa diretriz jurisprudencial, consolidada na Súmula 276/STJ, veio a prevalecer no âmbito do Superior Tribunal de Justiça após ampla discussão sobre a controvérsia jurídica em questão. Esse dado assume, Senhor presidente, extrema importância, pois coloca em pauta a questão relevantíssima da segurança jurídica, que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público, como sucederia em situações, como a ora em exame, em que se registra clara ruptura de paradigmas, com a prolação de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária. Não se desconhece que, na cláusula constitucional que contempla o direito à segurança jurídica, sob pena de se ignorar, com grave lesão aos cidadãos, o atributo da previsibilidade das ações estatais, que norteia e estimula a adoção de padrões de comportamento por parte das pessoas em geral (e dos contribuintes em particular). Os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciais ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos. Assume relevo, desse modo, a asserção segundo a qual “o princípio da segurança jurídica supõe que o direito seja previsível e que as situações jurídicas permaneçam relativamente estáveis”. A instabilidade das decisões

Esse entendimento foi seguido pelo Ministro Eros Grau e pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Carlos Britto, os quais, depois de considerar os argumentos contrários e favoráveis à modulação dos efeitos da decisão, reformularam o posicionamento por eles adotado.

Em sentido oposto, o Ministro Gilmar Mendes manifestou-se para não acolher o pedido de modulação, por considerar que o entendimento firmado nesse julgamento, de inexistir hierarquia entre lei complementar e ordinária, já era jurisprudência no Supremo Tribunal Federal.

Esse argumento foi ratificado pela Ministra Carmem Lúcia, que acompanhou o voto do Ministro Gilmar Mendes em todos os seus termos.

O Ministro Cezar Peluso, por sua vez, rejeitou o pedido, afirmando que a restrição temporal dos efeitos da decisão não se justificaria, porquanto não verificou, no caso, violação da segurança jurídica. A tese contrária também foi acompanhada pelo Ministro Joaquim Barbosa.

Com efeito, os ministros contrários à modulação dos efeitos entenderam que a confiança do contribuinte não sofreu abalo, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal apenas reiterou entendimento consolidado, naquela Corte, de não existir hierarquia entre lei complementar e ordinária, portanto sem inovação jurídica ou rompimento de entendimento consolidado que justificasse a aplicação do instituto objeto do presente estudo.

Ao final do julgamento, restaram seis votos favoráveis à modulação dos efeitos e quatro contrários. No entanto, em que pese à vitória da tese, a Corte concluiu pela rejeição da modulação, por entender que seria necessária a aprovação por, pelo menos, 2/3 dos membros do Tribunal, conforme prescreve o art. 27²⁸⁰ da Lei n. 9.868/99²⁸¹, o qual se aplicari analogicamente ao caso.

Destarte, obtivemos uma decisão que reconheceu a revogação da isenção prevista na Lei Complementar n. 70/91 e que produziu efeitos retroativos à data em que foi editada a Lei n. 9.430/96.

Publicada a decisão, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ofereceu embargos de declaração com pedidos de efeitos modificativos, aduzindo que a decisão possui um vício material e merecia ser reformada, em razão da inaplicabilidade, para modulação da decisão em discussão, do *quorum* de 2/3, previsto no artigo 27 da Lei n. 9.868/99, porquanto a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal acerca do COFINS não se tratava de decisão declaratória

estatais, motivada pela ruptura abrupta de critérios jurisprudenciais que, até então, pautavam o comportamento dos contribuintes – cujo planejamento fiscal na matéria em causa traduzia expressão direta do que se continha na Súmula 276/STJ -, não pode nem deve afetar ou comprometer a esfera jurídica daqueles que, confiando em diretriz firmada pelos Tribunais e agindo de acordo com esse entendimento ajustaram, de boa-fé, a sua conduta aos pronunciamentos reiterados do Superior Tribunal de Justiça a propósito da subsistência, no caso, da isenção da COFINS.

²⁸⁰Lei 9.868/99: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

²⁸¹“Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.”

de inconstitucionalidade, mas modificadora de jurisprudência consolidada, que reclamava a modulação dos efeitos como forma de proteção da segurança jurídica.

O mencionado erro material foi apurado pelo então professor, e hoje Ministro do STF, *Luís Roberto Barroso* que, em parecer solicitado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, discorreu acerca da inaplicabilidade do *quorum* de 2/3 para deferimento da modulação, tendo em vista que a decisão não se enquadrava na hipótese legal aplicável às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, por se tratar de decisão declaratória de constitucionalidade que representava mudança de jurisprudência até então consolidada.²⁸²

Com efeito, na linha do raciocínio de Luís Roberto Barroso, o art. 27 da Lei n. 9.868/99 não se aplicaria ao caso nem de forma analógica, visto que a hipótese não justificava a aplicação do *quorum* de 2/3, que tem por finalidade a preservação das consequências produzidas por norma inconstitucional, quando o desfazimento dos atos nela fundamentados implicar grave prejuízo à segurança jurídica ou interesse público, considerando que a invalidação de certas situações torna-se extremamente gravosa ou até mesmo impossível.

Na mesma linha de raciocínio, Mizabel Abreu Machado Derzi justifica, com propriedade, a necessidade de se aplicar a modulação dos efeitos da decisão que ensejar modificação de jurisprudência consolidada. Aduz que, mesmo sem alteração da legislação ou dos fatos – dentro do mesmo grupo de casos similares –, pode haver alteração de interpretação judicial, criando nova norma, e é “em relação à última norma judicial, modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e da boa-fé.”²⁸³

²⁸²“Em se tratando de modulação por mudança de jurisprudência, data maxima venia, não há que se falar na aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 e, por consequência, no quorum de dois terços nele previsto. Com efeito, o dispositivo invocado versa sobre a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em abstrato pelo STF. No presente caso, porém, – e o ponto dispensa maiores considerações – em momento algum se pronunciou a inconstitucionalidade de lei. Ao revés, o entendimento dessa Eg. Corte quanto ao mérito, em última análise, foi no sentido da validade da alteração produzida pela Lei nº 9.430/96. Nesse contexto, o pedido de modulação dos efeitos da decisão não se fundamenta no art. 27, da Lei nº 9.868/99, mas diretamente na regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (CF, art. 150, III), e nos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé, todos corolários do sobreprincípio da segurança jurídica”. A tese é a seguinte: a decisão desse Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido de que as sociedades profissionais não gozam de isenção da COFINS caracteriza norma tributária nova (no sentido de texto normativo interpretado), uma vez que há 5 (cinco) anos o Superior Tribunal de Justiça editou e vinha aplicando normalmente sua Súmula 276, segundo a qual as referidas sociedades eram isentas da COFINS⁸. Em se tratando de norma nova, somente poderia ser aplicada prospectivamente, por força da regra e dos princípios constitucionais mencionados acima.” (grifo nosso)

5. “Como se pode perceber, portanto, trata-se de espécie diversa de modulação dos efeitos, à qual não se aplica o art. 27, da Lei nº 9.868/99, que, como visto, exige prévia declaração de inconstitucionalidade.” (BARROSO, Luís Roberto. Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada. Quorum de deliberação. Parecer entregue ao Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Dr. Cezar Britto. Extraído de www.migalhas.com.br, acessado em 29/05/2012.) (grifo nosso)

²⁸³“O problema da retroação das sentenças se apresenta, então de forma mais aguda, nas hipóteses de reversão da jurisprudência. Inexistindo alteração de lei ou da Constituição em que se fundou a norma judicial anterior como precedente, igualmente inexistindo alteração na ordem dos fatos, dentro do mesmo grupo de casos similares, que permanece sub judice, poderá haver nova interpretação judicial criando-se nova norma judicial, com rejeição do

A esperança era de que os referidos embargos de declaração interpostos pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e pendentes de julgamento deveriam reacender no plenário do Supremo Tribunal Federal o debate quanto à modulação dos efeitos da decisão proferida no caso COFINS.

Diante dos estudos realizados, entendemos evidente a necessidade de aplicação da modulação de efeitos ao caso da COFINS, que deve ser examinada de forma extensiva pelos ministros do STF, porquanto, como bem foi apresentado no parecer de Luis Roberto Barroso, assim como nos embargos de declaração interpostos pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o caso sob análise não se enquadra na hipótese legal aplicável às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, e sim de mudança de jurisprudência até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos tribunais pátrios e, de certa forma, ratificada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que não conhecia ou apreciava os recursos extraordinários que lhe eram apresentados.

precedente. Estaremos em face, assim, de duas normas judiciais contrastantes, a segunda reformando a primeira. Em relação à última norma judicial, modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e da boa-fé. Somente neste momento poderão ser invocados os princípios da irretroatividade, proteção da confiança e da boa-fé em relação ao Poder Judiciário, pois teremos: a) uma decisão anterior consolidada, sob a vigência da qual foram concretizados atos e fatos jurídicos, como indutores de confiança; b) o advento de outro ato, também do Poder Judiciário, nova sentença modificativa da anterior, visto pelo contribuinte como quebra da confiança gerada; c) a responsabilidade pela violação da segurança/confiança, por meio da proteção de fatos jurídicos, ocorridos no passado, contra a retroação da nova norma judicial.” (DERZI, Misabel Abreu Machado - **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 586/587.)

6 – SEGURANÇA JURÍDICA E AS DECISÕES EM MATÉRIA FISCAL

O caso COFINS, sopesado no capítulo pretérito, ensejou grande repercussão e serve de exemplo límpido de alteração jurisprudencial em matéria tributária, motivo pelo qual este capítulo trará algumas reflexões e sugestões sobre a aplicabilidade da segurança jurídica e as modificações nas decisões sedimentadas dos tribunais.

O Direito Tributário deveria agir em conformidade à segurança econômica e social, porquanto a cobrança de tributos deve estar ligada à situação financeira do contribuinte e à sua capacidade contributiva. Nesse sentido: “*A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo*”²⁸⁴.

Ao mesmo tempo, o Direito Tributário tem como um de seus pilares o princípio da segurança jurídica, o qual, na concepção de Heleno Taveira²⁸⁵, sempre foi considerado um princípio implícito do estado democrático de direito, por expressar a certeza jurídica.

A segurança jurídica é, indubitavelmente, o princípio garantidor da higidez das relações sob a égide estatal, com aplicação nas relações particulares, tornando-se, nesse caso, conjunto rígido de regras assecuratórias da efetividade contratual, ou seja, “[...] *há segurança jurídica quando o cidadão tem a capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos*”²⁸⁶.

Por consequência, a segurança jurídica garante a observação precípua da lei nas relações interpessoais, estabiliza a aplicabilidade das normas e unifica o ordenamento jurídico.

No sistema jurídico alemão, por exemplo, ante a falta de um sistema constitucional tributário, com princípios específicos, tem-se o dogma de que o princípio da segurança jurídica advém do Estado de Direito.²⁸⁷ Todavia, assim não ocorre no sistema jurídico brasileiro, em razão

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de Direito Tributário**. 19ª Ed. rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 181

²⁸⁵ “Como o princípio de segurança sempre foi considerado como um princípio implícito do “Estado do Direito”, consagrado como expressão de certeza jurídica (nullum tributum sine lege), pode-se afirmar, com convicção, que o Sistema Tributário deve ser concebido como um permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio de segurança jurídica. Esta coincidência de princípios e valores no modelo de “sistema” e atrelados ao conteúdo do Estado de Direito é a novidade desta nova fase do direito tributário visto como sistema, na medida em que os princípios basilares da tributação, de há muito, já se haviam consolidado.” (TORRES, Heleno Taveira – **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 303.)

²⁸⁶ Idem – op. cit. p. 138.

²⁸⁷ “Tornou-se lugar comum na dogmática jurídica dizer que o princípio de segurança jurídica deflui do princípio do Estado de Direito. Na Alemanha isso até pode fazer algum sentido, haja vista a necessidade de afirmação da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha como uma Constituição provisória que se tornou definitiva, a carência de um sistema constitucional tributário que veicule os princípios fundamentais que devem reger esse subsistema especializado. Um ordenamento que, aos efeitos da justiça, dispõe apenas do princípio da isonomia e, a título de segurança no tempo, a irretroatividade das leis penais, só tem um saída: buscar no conteúdo do princípio do Estado de Direito toda a fundamentação para a segurança jurídica e para o princípio da proteção das expectativas da confiança legítima. Não é o caso do Brasil, cuja hermenêutica constitucional deve, necessariamente, assumir a

de as garantias de uma isonomia jurídica na interpretação tributária terem como base o enquadramento constitucional nos princípios e garantias previstos na Constituição, muitos específicos desse subsistema.

Ainda com enfoque no Direito Tributário, cabe clarear que o princípio da segurança jurídica encontra-se inserido também no subsistema constitucional tributário brasileiro²⁸⁸, por força do que determinam o art. 5º, § 2º, e art. 150, caput, também da Constituição de 1988: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados**, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”²⁸⁹. Assim sendo, a Constituição autoriza a recepção de outros direitos e garantias, incluindo o da segurança jurídica.

O artigo 150 da Constituição brasileira, por sua vez, estabelece algumas vedações aos entes federativos em benefício do contribuinte, sem prejuízo de outras garantias, razão pela qual também recepciona a segurança jurídica como garantia.

Desse modo, temos que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o valor, o direito e a garantia do princípio da segurança jurídica tributária, uma vez que este consiste em um princípio implícito do sistema tributário nacional que decorre do próprio estado democrático de direito.

Não bastasse isso, há outra forma por meio da qual pode ser extraído da Constituição Federal o princípio implícito da segurança jurídica.²⁹⁰ O art. 5º, XXXVI da CF/88 estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”²⁹¹, e pela aludida

Constituição na sua completude, o que justifica o esforço de efetividade do Sistema Tributário Nacional como similar sentido. Daí resulta que o paralelo com a experiência constitucional alemã, se não é inservível, ao menos é insuficiente para o aprimoramento do sistema brasileiro. No Brasil, os valores são institucionalizados mediante enquadramento constitucional de competências, garantias e princípios que devem ser otimizados na hermenêutica e concretizados permanentemente; na Alemanha, firmou-se uma construção jurisdicional (do Tribunal Constitucional) e doutrinária, de difícil importação sem as cautelas necessárias.” (TORRES, Heleno Taveira – **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 31)

²⁸⁸ No Brasil, a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas nos arts. 5º e 150, I da Constituição Federal, reforçadas pelos arts. 150, §6º; 5º, XXXVI e XL da CF; arts. 97; 108, §1º; 110; 109; 3º e 142 do Código Tributário Nacional. (DERZI, Mizabel Abreu Machado – **Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o signo da Segurança e da Proteção da Confiança**. In Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 275)

²⁸⁹ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

²⁹⁰ “O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”). [...] (ii) Dimensão normativa “Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a segurança jurídica tem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público.” (ÁVILA, Humberto - **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 303)

²⁹¹ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

disposição constitucional, as leis não incidirão nem produzirão efeitos nas situações já consolidadas antes de sua edição e entrada em vigor. O citado dispositivo também resguarda a segurança jurídica das relações sociais e deve ser aplicado também no âmbito tributário²⁹².

Em virtude disso, compreendemos como cristalina a assertiva de que o princípio da segurança jurídica ascendeu na doutrina e na jurisprudência, e tem como aspecto objetivo a aplicação das normas, de acordo com sua ordem e coerência, e como aspecto subjetivo a expectativa dos indivíduos tutelados pelas normas²⁹³.

O princípio da segurança jurídica tem como ofício o rompimento da ideia medieval de que os tributos eram atos compulsórios do rei, portanto incontestáveis. Na fase constitucional do dispositivo tributário, este, como todos os outros atos estatais, deve estar estritamente ligado ao que a lei determina, e esta, por sua vez, deve observar os princípios e garantias constitucionais da pessoa, no caso do contribuinte.

Ademais, conforme lição de Andrei Pitten Velloso, o princípio em estudo ainda constitui, na seara do Direito Tributário, uma limitação ao poder estatal de tributar, e possui, portanto, caráter fundamental no Estado de Direito, por trazer garantia aos administrados²⁹⁴.

Como vemos, trata-se de um princípio fundamental para a estabilidade e harmonia nas relações sociais, e imperativo sua aplicação para a elaboração e interpretação das normas tributárias.

Evidenciada a necessidade da observância do princípio da segurança jurídica pelos órgãos do Poder Judiciário, devem ser levantadas as situações que ensejam o poder-dever de o julgador aplicar a modulação dos efeitos de uma decisão.²⁹⁵

²⁹² “No campo do direito tributário a aplicação do princípio da segurança jurídica é pedra fundamental para a preservação do interesse público e para garantia do contribuinte em ter respeitado seu direito, integração da relação fisco/contribuinte.” (MELARÉ, Márcia Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira – **A Separação dos Poderes e a Segurança Jurídica das Decisões em Matéria Tributária**. In princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Lex, 2005, p. 763)

²⁹³ “A segurança jurídica é imanente ao ordenamento jurídico. Objetivamente, a segurança jurídica resulta de caracteres que se atribuem tradicionalmente à lei (abstração, generalidade e permanência), juntamente com a ordem e a coerência hierarquizadas das normas. Pertine à qualidade do sistema e de suas fontes (institucional e formal). Subjetivamente, equivale à proteção das expectativas legítimas dos sujeitos de direito, em relação as fontes normativas ou aos atos de aplicação e ao conteúdo das suas regras” (TORRES, Heleno Taveira – **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 33.)

²⁹⁴ “[...] princípio da segurança jurídica constitui uma das mais expressivas limitações implícitas ao poder de tributar. Deriva, fundamentalmente, da cláusula do Estado de Direito, porquanto lhe é basilar desde a sua origem. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 consagrava-o como um direito natural e imprescritível (art. 2º). Atualmente, é reconhecido pacificamente pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio constitucional implícito de caráter fundamental. (...) Projetando-se na seara tributária, constitui o princípio da segurança jurídico-tributária, voltado à garantia de todos os obrigados tributários (contribuintes, responsáveis, substitutos etc.). Sua relevância é vultosa, dado que, como destacado por Sainz de Bujanda, a falta de segurança a respeito das obrigações tributárias caracteriza indubitavelmente “una de las quiebras más graves del edificio político y del imperio del Derecho.” (VELLOSO, Andrei Pitten – **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 122-123.)

²⁹⁵ “Essa a razão mais profunda, que explica a ausência da consagração expressa do princípio em relação ao Poder executivo e ao Poder Judiciário. Espera-se que tais Poderes Executivos, ambos, cumpram sua função constitucional, a de respeitar as leis, a de cumpri-las estritamente. E como as leis não retroagem, porque isso não é de sua natureza, das leis, não podem os Poderes executivos, inclusive o Judiciário, retroagir.” (DERZI, Misabel Abreu Machado – **Modificações**

Se a própria lei em sentido formal não tem o condão de alterar situações jurídicas já consolidadas, "como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"²⁹⁶ – art. 5º, XXXVI c.c arts. 59 e 61, todos da Constituição Federal do Brasil²⁹⁷ –, em razão da necessidade de se resguardar a segurança nas relações jurídicas, não é possível que seja concedida liberdade irrestrita aos órgãos do Poder Judiciário para promover a alteração de entendimento jurisprudencial consolidado, pois tal medida ocasionaria violação ao princípio da segurança jurídica.

Isso porque a alteração do entendimento jurisprudencial corresponde a uma nova norma jurídica, por trazer consigo uma nova regra de conduta a ser observada pela sociedade, que terá de se adaptar ao novo posicionamento.

Destarte, resta latente a necessidade de se aplicarem a tal alteração jurisprudencial os mesmos princípios e garantias conferidos a uma nova norma, como a irretroatividade, a fim de se preservar a segurança jurídica constitucionalmente prevista.²⁹⁸

Hodiernamente, como preteritamente analisado, foi conferido à jurisprudência a mesma força vinculante das leis sem sentido formal, porquanto serve de norte interpretativo para os demais órgãos do Poder Judiciário, mormente as súmulas – vinculantes ou não.

Por essa razão, o entendimento jurisprudencial consolidado por um lapso temporal significativo, capaz de padronizar o comportamento social, não pode ser modificado sem a pertinente modulação dos efeitos do novo posicionamento, sob pena de infringência ao princípio da segurança jurídica.

No caso da COFINS, explicitado no capítulo anterior, é um exemplo de mudança jurisprudencial que gerou grande polêmica, por carrear uma mudança abrupta de comportamento social, já que quem há tempos tinha a certeza de não ser contribuinte passou a ter a certeza de o ser,

da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações Constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. 1ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 453.)

²⁹⁶ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

²⁹⁷ CF, art. 59: "O processo legislativo compreende a elaboração de: [...]; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; [...]. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis."

CF/88, art. 61: "A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. [...]."

²⁹⁸ "[...] a segurança jurídica é, antes de tudo, a segurança jurídica da constitucionalidade, do agir conforme a Constituição e da sua garantia de efetividade. E como a Constituição preside todo e qualquer processo interpretativo na ordem jurídica, a certeza primeira do ordenamento é a preservação das competências, das regras de organização e dos direitos e poderes estabelecidos no texto supremo, [...]. Desse modo, todos os atos de aplicação ou de criação de normas são, igualmente, atos de aplicação da Constituição." (TORRES, Heleno Taveira - **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador Heleno Taveira Tôrres. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286.)

o que alterou, direta ou indiretamente, "o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".²⁹⁹

A mudança de orientação jurisprudencial sem limites ou critérios implica violação patente da garantia da segurança jurídica das relações.

Ademais, como é cediço, vivemos sob o império de um Estado de Direito em que vigora, de modo intenso, o princípio da legalidade e ao qual estamos jungidos, o que não tem o condão de prejudicar "o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".³⁰⁰

Assim, não pode o Poder Judiciário, por seus órgãos – e mediante alteração de orientação jurisprudencial firme e consolidada –, ser considerado apto a alterar a certeza jurídica sobre a qual, durante um significativo lapso temporal, pautaram-se os operadores do direito e a sociedade.

Do contrário corremos o risco de violação do princípio da segurança jurídica e, conseqüentemente, de direitos fundamentais individuais, sociais e coletivos em razão dos prejuízos aos já mencionados direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

Se de um lado a liberdade de decidir e de interpretar os institutos jurídicos consiste em corolário do princípio do livre convencimento motivado³⁰¹, de outro poderá estar admitindo a negativa de vigência ao princípio da segurança jurídica, valor supremo do ordenamento jurídico.

A situação em esboço ainda traz consigo, indiretamente, um confronto entre os princípios do livre convencimento motivado e da segurança jurídica das relações, impasse que pode ser solucionado pela relativização da produção dos efeitos das decisões modificativas de orientação jurisprudencial, consolidada por sua modulação, que estaria apta até mesmo a viabilizar, com segurança jurídica, a evolução jurisprudencial.

Dessa forma, conforme já arrazoadado no presente estudo, as hipóteses de cabimento da modulação dos efeitos das decisões ultrapassam aquelas previstas em lei, tendo em vista que sua utilização fundamenta-se, primordialmente, no princípio da segurança jurídica, visando conferir proteção à confiança dos jurisdicionados, devendo, pois ser aplicada sempre que os efeitos das decisões ameacem desestabilizar relações jurídicas consolidadas.

Assim, considerando que a restrição temporal dos efeitos das decisões devem ser admitidas em casos excepcionais, tendo em vista que, em algumas situações, a atribuição de efeitos retroativos ocasionaria conseqüências prejudiciais à economia e à sociedade, em razão do rompimento da

²⁹⁹ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

³⁰⁰ **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (5-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

³⁰¹ CPC, art. 131: "O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento."

segurança jurídica, tem-se que perfeitamente aplicável nas hipóteses de alteração da jurisprudência consolidada.

Outrossim, a aplicação da modulação de efeitos do controle difuso de constitucionalidade, realizada pelos juízes de 1º grau, tribunais de 2º grau e pelo Superior Tribunal de Justiça, não decorre da aplicação analógica do art. 27 da Lei n. 9.868/99, mas de um juízo de ponderação, por meio do qual se verifica se os efeitos da decisão afetariam ou não o princípio da segurança jurídica, boa-fé e proteção da confiança.

Validamente, o Ministro Herman Benjamin, do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 738.689-PR, defendeu que a modulação dos efeitos das decisões não se restringiria à atuação do Supremo Tribunal Federal, pois retira-lhe o fundamento do princípio constitucional da segurança jurídica e pode ser aplicado independentemente de previsão expressa.³⁰²

Dentre os precedentes que justificam a aplicação da modulação dos efeitos pelas instâncias ordinárias, merece destaque a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no julgamento da Ação Rescisória n. 7451-PE, quando o Pleno, com base no princípio da segurança jurídica, aplicou a modulação dos efeitos para conferir efeitos *ex nunc* à decisão rescindida.³⁰³

³⁰² “[...] Situação que, in casu, se observa pela conjugação de normas de conteúdo vacilante e expressão cambiante, bem como de jurisprudência reiterada em um dado sentido, que, depois, vem a ser radicalmente alterada. No instante em que cessa essa reiteração, automaticamente desaparece a “sombra de juridicidade”, pois o que se tinha por certo passa a ser domínio do incerto. 8. A segunda discussão relevante para o deslinde da questão, que tangencia a análise da “sombra de juridicidade” - mas com ela não se confunde, pois é estranha ao universo das fontes do Direito -, é a possibilidade, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de “modulação temporal” dos efeitos da nova decisão, em face dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da confiança legítima, que regem não só o substratum dos direitos e obrigações (= Direito material), mas igualmente o processo civil empregado na solução de controvérsias no campo obrigacional. 9. Os valores que inspiraram o legislador federal a editar as Leis 9.868 e 9.882, ambas de 1999 (modulação dos efeitos nas ADI), vão além desses estatutos. Se são valores-matriz do universo do ordenamento, necessariamente influem, com lei ou sem lei que o diga, na aplicação do Direito pelos Tribunais Superiores. Também no STJ, as decisões que alterem jurisprudência reiterada, abalando forte e inesperadamente expectativas dos jurisdicionados, devem ter sopesados os limites de seus efeitos no tempo, de modo a se buscar a integridade do sistema e a valorização da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da confiança legítima.” (EREsp 738689 / PR)

³⁰³ “Quanto à modulação de efeitos da decisão de rescisão, na espécie, o Pleno desta e. Corte, quando do julgamento da AR nº 5471-PE, em 03.10.07, Relator p/ Acórdão o Desembargador Federal Ubaldo Ataíde Cavalcante, manifestou-se, à maioria, favoravelmente, assegurando que a rescisão teria efeitos *ex nunc*:

‘AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. ISENÇÃO (LC 70/91). REVOGAÇÃO (LEI 9.430/96). DECISÃO DO STF. EFEITOS DA RESCISÃO. EX NUNC. PROCEDÊNCIA PARCIAL. - Ação rescisória ajuizada pela UNIÃO contra a OAB/PE – ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DE PERNAMBUCO, visando à desconstituição de acórdão da eg. 4ª Turma deste Tribunal, que reconheceu o direito de sociedades civis prestadoras de serviços relacionados ao exercício da advocacia, substituídas pela ora ré, ao gozo da isenção conferida pela LC nº 70/91, e à compensação dos valores pagos indevidamente, corrigidos monetariamente. - O acórdão rescindendo foi proferido antes da manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre ser a matéria constitucional ou não. Antes do pronunciamento do Excelso Pretório, a matéria estava sendo debatida sob o ângulo infraconstitucional, ou seja, sob o ângulo da hierarquia das leis. À época, havia interpretações divergentes, algumas entendendo que a Lei nº 9.430/96 não poderia revogar a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91, sendo esse o entendimento dominante, como visto. Entretanto, havia interpretações entendendo que sim, porque a matéria disposta na lei complementar pertine à isenção, que é uma matéria própria de lei ordinária e, assim, poderia ser revogada por lei ordinária. - Matéria de feição constitucional. Inaplicabilidade da Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal. Isenção trazida pela Lei Complementar nº 70/91 pode ser alterada por lei ordinária. - Temperamento dos efeitos da decisão, assegurando-se o resguardo da isenção sob o manto do acórdão com trânsito em julgado, em homenagem ao princípio

Verificamos, de tal modo, que a jurisprudência tem aceitado a possibilidade de todas as outras instâncias do Poder Judiciário utilizarem a modulação de efeitos temporais da decisão, pois tal instituto independe de permissivo legal, uma vez que se caracteriza como instrumento de proteção da confiança, boa-fé e segurança jurídica, princípios basilares da Constituição Federal de 1988 e do estado democrático de direito.

Assim, não se exige previsão legal para o emprego da modulação a fim de conferir mais segurança aos jurisdicionados, uma vez que, segundo lição de Canotilho, o homem precisa de segurança para se planejar e conduzir.³⁰⁴

Tais fundamentos devem ser aplicados até a vigência do novo Código de Processo Civil brasileiro, pois este previu em seu artigo 847³⁰⁵, de forma expressa, que "nos casos de alteração da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, 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."³⁰⁶

A lei incorporou a ideia de que a uniformização e estabilidade da jurisprudência deve preservar a segurança jurídica e estabilidade social, o que pode constatar na exposição de motivos do novo Código de Processo Civil³⁰⁷, que traz duras críticas à atual situação vivida pelo sistema jurídico brasileiro, em razão da existência, entre os tribunais, de posicionamentos divergentes e

da segurança jurídica. - Ação Rescisória parcialmente procedente. Efeitos ex nunc da rescisão." (TRF 5ª Região. AÇÃO RESCISÓRIA Nº 5471/PE. Rel. Des. Fed. Ubaldo Ataíde Cavalcante, Julgado em 03.10.07.)

³⁰⁴ "O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Esses dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos". (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. Almedina, Coimbra, 2000, p. 256)

³⁰⁵ Art. 847. Os tribunais velarão pela uniformização e pela estabilidade da jurisprudência, observando-se o seguinte:

I – sempre que possível, na forma e segundo as condições fixadas no regimento interno, deverão editar enunciados correspondentes à súmula da jurisprudência dominante;

II – os órgãos fracionários seguirão a orientação do plenário, do órgão especial ou dos órgãos fracionários superiores aos quais estiverem vinculados, nesta ordem;

III – a jurisprudência pacificada de qualquer tribunal deve orientar as decisões de todos os órgãos a ele vinculados;

IV – a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores deve nortear as decisões de todos os tribunais e juízos singulares do país, de modo a concretizar plenamente os princípios da legalidade e da isonomia;

V – na hipótese de alteração da 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.

§1º A mudança de entendimento sedimentado observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando o imperativo de estabilidade das relações jurídicas.

§2º Os regimentos internos preverão formas de revisão da jurisprudência em procedimento autônomo, franqueando-se inclusive a realização de audiências públicas e a participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a elucidação da matéria."

³⁰⁶ **Novo Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm

³⁰⁷ Disponível em <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>, acessado em 02/06/2012.

incompatíveis a respeito da mesma norma, o que gera instabilidade social e insegurança jurídica, em virtude da inquietação causada pela fragmentação do sistema.

Para combater a “crise” vivida pelo Judiciário e promover a segurança jurídica, o novo Código de Processo Civil propõe medidas para uniformizar e estabilizar a jurisprudência.

O respectivo texto ratificou a competência dos tribunais superiores para nortear as decisões de todos os tribunais e juízos singulares do país, indicando que a função e a razão de ser dos tribunais superiores é “proferir decisões que moldem o ordenamento jurídico, objetivamente considerado. A função paradigmática que devem desempenhar é inerente ao sistema.”³⁰⁸

O novo Código de Processo Civil evidencia, ainda, a necessidade de manutenção, por todos os órgãos integrantes do Poder Judiciário, de uma jurisprudência “razoavelmente estável”, tendo em vista que, conforme indicado na exposição de motivos, “A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito.”³⁰⁹

Observamos que o novo Código de Processo Civil Brasileiro buscou dar proteção aos entendimentos consolidados pela jurisprudência, por meio da manutenção dos precedentes, salvo quando sobrevier justificativa plausível para sua modificação. Além disso, no que atine a redação da exposição de motivos do novo CPC, este afirma a gravidade das consequências da alteração de entendimento.³¹⁰

De tal forma, o novo Código de Processo Civil estabeleceu que a “mudança de entendimento sedimentado observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando o imperativo de estabilidade das relações jurídicas”³¹¹, nos termos do artigo 847, § 1º³¹².

Por outro lado, visando proteger a estabilidade das relações jurídicas realizadas na vigência do entendimento superado pelo novo posicionamento, regulamentou “a aplicação da modulação dos efeitos da decisão quando esta for contrária a entendimento dominante do Supremo Tribunal

³⁰⁸ **Novo Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em [tp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)

³⁰⁹ **Novo Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em [tp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)

³¹⁰ “alteração do entendimento a respeito de uma tese jurídica ou do sentido de um texto de lei pode levar ao legítimo desejo de que as situações anteriormente decididas, com base no entendimento superado, sejam redecididas à luz da nova compreensão. Isto porque a alteração da jurisprudência, diferentemente da alteração da lei, produz efeitos equivalentes aos ex tunc. Desde que, é claro, não haja regra em sentido inverso.” (Disponível em <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>, acessado em 02/06/2012.)

³¹¹ **Novo Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em [tp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)

³¹² Art. 847. Os tribunais velarão pela uniformização e pela estabilidade da jurisprudência, observando-se o seguinte:
§1º A mudança de entendimento sedimentado observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando o imperativo de estabilidade das relações jurídicas.

Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou de posicionamento consolidado por meio do julgamento de casos repetitivos"³¹³, conforme artigo 847, V³¹⁴.

Como vemos, o novo Código de Processo Civil não destoa das reflexões apresentadas neste estudo, pois confere significativa importância ao princípio da segurança jurídica e estabilidade das relações jurídicas, que somente poderão ser asseguradas pela legitimação – positivação – do respeito aos precedentes e da possibilidade de todas as instâncias do Poder Judiciário promoverem a modulação de efeitos das decisões que representarem ruptura de entendimento consolidado.

³¹³**Novo Código de Processo Civil** [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em [tp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)

³¹⁴Art. 847. Os tribunais velarão pela uniformização e pela estabilidade da jurisprudência, observando-se o seguinte:
V – na hipótese de alteração da 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.

7 – CONCLUSÃO

A Constituição é a norma suprema de um Estado. Dela se extraem o sistema constitucional integrado de postulados, princípios e regras gerais aplicáveis a todo ordenamento jurídico. Desse sistema surgem outros microssistemas, dentre o objeto de análise deste trabalho, o sistema constitucional tributário, constituído por princípios e normas específicas inerentes à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

O sistema constitucional tributário brasileiro está previsto entre os artigos 145 a 162, os quais foram regulamentados pelo Código Tributário Nacional, legislação da União aplicável a todos os entes federativos como normas gerais em relação aos tributos de competência estadual e municipal. E como norma específica em relação aos tributos de competência privativa da União, mesmo que arrecadados e fiscalizados nas unidades federativas.

A instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos constituem atividade administrativa vinculada e tem natureza jurídica de relação jurídica, regidas pelos princípios gerais constitucionais, especialmente os direitos fundamentais e princípios específicos constitucionais tributários. A partir desses princípios são aplicadas e interpretadas as regras que constituem o sistema.

Essa relação jurídica é de grande importância social e econômica, tendo em vista que é por meio da tributação que o governo obtém verbas fundamentais para a manutenção do Estado em benefício da coletividade – bem comum, ou seja, para concretização dos direitos fundamentais da pessoa.

Nesse contexto surge o Direito Tributário como respaldo dessa ação do Estado e como meio de proteção aos cidadãos. Assim, de um lado, há o fisco com interesse de cobrar os tributos para concretizar direitos fundamentais e, de outro, o contribuinte, com o dever de pagar o tributo e o direito de usufruir os direitos sociais dele decorrente.

O desenvolvimento dessa relação jurídica deve incorporar valores de justiça, coesão e solidariedade, devendo haver subordinação do sistema normativo tributário ao quadro normativo da pessoa humana.

É inerente ao estado democrático de direito que essa relação seja justa, previsível e reflita a vontade do povo. O Estado, no seu papel de poder de império, possui o dever constitucional de manter uma relação aberta com o contribuinte, já que todo o poder emana do povo. Busca-se como ideal a ser perseguido a integridade da pessoa, do contribuinte, à luz dos direitos fundamentais.

Entretanto a realidade retrata outro cenário, marcado de limitações do sistema democrático, apatia política reinante, leis que não atendem aos fins da tributação, que não refletem a vontade do povo tampouco as necessidades sociais, elevada carga tributária e não concretização dos direitos fundamentais, gerando diferenças sociais e diversas falhas no estado democrático de direito.

Não se pode olvidar que o cidadão, ser humano propriamente dito, é o detentor do direito e figura principal da democracia. E a cidadania fiscal é um direito fundamental do qual o contribuinte é titular.

A alteração desse quadro é possível, mas depende do empenho do povo, ou seja, depende da participação do cidadão não apenas no processo eleitoral de escolha de seus representantes, mas também na condução do Estado, seja na elaboração das decisões políticas fundamentais, seja na construção do direito. Há necessidade de inserção do cidadão não apenas no processo decisório de prioridades, mas também no desenho e no deferimento de políticas públicas, a partir de uma relação horizontalizada, instalando entre sociedade civil e Estado, um efetivo diálogo colaborativo.

Isso em razão da função socioeconômica do tributo, uma vez que os valores por ele arrecadados são destinados à consecução do bem comum, tais como direitos sociais, à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à segurança, à previdência social e à assistência social. Logo, quando o Estado adentra na esfera patrimonial dos cidadãos para tributar, deve respeitar os direitos e as garantias fundamentais da pessoa humana, pois sua atuação tem como destinatário o próprio cidadão.

A atuação do Estado de forma adequada, no sentido de que o sistema constitucional deve estar jungido ao quadro normativo da pessoa humana, viabilizará o desenvolvimento político e socioeconômico, fortalecendo a democracia e preservando a dignidade humana.

Nesse impasse atual, em que o Executivo está sempre buscando leis que permitam arrecadar mais, sem nenhuma preocupação com a concretização dos direitos fundamentais, e o Legislativo quase sempre subserviente ao Executivo, não traduz a vontade popular, legítima detentora do poder de criar o direito, surge o Judiciário, como freio desse sistema tributário totalmente desvirtuado do estado democrático de direito.

O Judiciário tornou-se protagonista do cenário de ineficácias e frustrações das expectativas legítimas dos cidadãos, combatendo a inércia do executivo e a ineficiência do legislativo, proporcionando ao povo a concretização dos direitos fundamentais.

Essa atuação do Judiciário inova na ordem jurídica, uma vez que, ao criar a norma, impõe a tese jurídica que passa a ser aplicada nas demais decisões do Judiciário, pois trata-se de regra já interpretada a partir de todos os sistemas, surgindo aí a construção dos precedentes e o desenvolvimento da jurisprudência como fonte de Direito e Justiça.

O Poder Judiciário nesse novo papel, cria a norma jurídica, interpretada e justa, a partir das normas existentes no ordenamento, transmitindo sentimento de segurança e confiança aos cidadãos que buscam a defesa de seus direitos perante a obtenção do justo provimento jurisdicional.

O uso da jurisprudência passou a ser uma das alternativas de homogeneização dos julgados e a preservação da segurança jurídica, aproximando-se do *common law*, ou seja, passa-se a adotar

decisões pretéritas como fonte de fundamentação para a resolução de novos, atribuindo caráter de fonte de direito aos julgados.

No cenário brasileiro, a uniformização da jurisprudência no Brasil ocorre em dois órgãos de cúpula, no Superior Tribunal de Justiça, onde há a homogeneização da legislação infraconstitucional e no Supremo Tribunal Federal, onde há uniformização das normas constitucionais. Tais precedentes possuem efeito vinculante.

E paralelo a essas teses jurídicas uniformizadas e vinculantes há as teses não vinculantes, porque não passaram pelo processo de uniformização, mas que não deixam de refletir um entendimento consolidado acerca da matéria.

Essas normas/teses jurídicas criadas pelo Judiciário cria expectativas legítimas aos cidadãos, dão coerência ao sistema e preserva a estabilidade da ordem jurídica, dá previsibilidade e proporciona igualdade e segurança jurídica.

Assim, eventuais alterações dessas normas/teses, seja porque elas não mais atendem aos anseios de justiça, seja porque houve a evolução do direito, seja porque houve evolução da sociedade, devem ser guiadas por instrumentos que preservem a segurança jurídica, pois as pessoas pautam suas condutas pelos parâmetros lançados nesses julgados.

Dessa forma, a alteração do entendimento dos tribunais afeta uma incalculável quantidade de pessoas e pode gerar um quadro de insegurança jurídica.

Diante desse impasse, não é absurdo ou divagação jurídica buscar meios de harmonizar essa alteração da jurisprudência. E como meio de harmonizar a evolução jurisprudencial, trabalhamos com duas hipóteses, e técnica de sinalização e a modulação de efeitos.

Na aplicação da técnica da sinalização, o Tribunal não enfrenta o precedente com o fim de cancelá-lo ou modificá-lo, mas não o aplica por razões de segurança jurídica e aponta a perda de consistência, sinalizando para uma futura revogação, já preparando a sociedade para as mudanças.

Já se o Tribunal supera o precedente, enfrentando e retirando-o do mundo jurídico, sem que antes pudesse a sociedade se organizar e adaptar-se ao porvir, necessário se faz a aplicação da modulação de efeitos, de modo que a nova posição jurisprudencial tenha sua aplicabilidade e eficiência diluída no tempo, evitando impactos na forma de conduzir das pessoas e das empresas.

A modulação de efeitos é uma regra aplicada nas ações de controle de constitucionalidade, mas é medida de grande valia nos casos de alteração da jurisprudência consolidada, pois permitirá que os jurisdicionados não tenham frustrados os direitos até então reconhecidos pelos tribunais, evitando que se sintam frustrados ou enganados.

A aplicação da modulação dos efeitos para alteração da jurisprudência consolidada não tem previsão legal, entretanto nada impede que seja aplicada, em razão do princípio da segurança jurídica e da irretroatividade da lei.

Essa postura deve ser adotada no Brasil até a vigência da nova codificação de Processo Civil, Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, com vigência prevista para 17 de março de 2016, já que contempla expressamente a aplicação da modulação dos efeitos da alteração e ponderar o interesse social e a segurança jurídica.

A segurança jurídica é um dos fundamentos do Estado de Direito e traz por si o escopo de dar previsibilidade e certeza aos atos da vida em sociedade.

Portanto, seja a decisão que declara constitucionalidade de norma tributária, seja a alteração de jurisprudência consolidada, ambas devem possuir o mesmo tratamento jurídico e devem seus efeitos ser proativos, uma vez que insere no ordenamento norma nova prejudicial ao contribuinte.

Enfim, o que ora se propõe não é a modulação fundamenta no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, mas diretamente na ponderação de princípios constitucionais, especificamente o princípio da irretroatividade da lei tributária e da segurança jurídica, pilares do estado democrático de direito, que visa garantir aos cidadãos contribuintes a segurança jurídica.

8 – ANEXOS

ANEXO I (Jurisprudência)

Acórdão que demonstra o posicionamento adotado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça antes da mudança jurisprudencial promovida pelo Supremo Tribunal Federal através do julgamento da RE 377.457.

"RECURSO ESPECIAL Nº 674.931 - CE (2004/0108054-2)"³¹⁵

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

**RECORRENTE: CEDIU - CENTRO DE DIAGNÓSTICOS ULTRASSONOGRAFICO
S/C LTDA E OUTRO**

ADVOGADO: PAULO CÉSAR PEREIRA ALENCAR E OUTRO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: DANIELLE MENEZES EVANGELISTA E OUTROS

RECORRIDO: OS MESMOS

EMENTA

COFINS. SOCIEDADE CIVIL.

1. Acórdão fundado, unicamente, em matéria jurídica de natureza constitucional reconhecendo a exigência da Cofins com referência à sociedades civis profissionais, a partir da vigência do art. 56 da Lei nº 9.430/96.
2. Impossibilidade de o tema ser discutido em sede de recurso especial.
3. Recursos não-conhecidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, não conhecer dos recursos especiais, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

³¹⁵**Superior Tribunal de Justiça** [em linha]. Brasil (20-09-2004) [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200401080542&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

Brasília (DF), 21 de novembro de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 674.931 - CE (2004/0108054-2)

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Cuida-se de recursos especiais opostos por CEDIU – Centro de Diagnósticos Ultrassonográfico S/C LTDA. e Outro e pela Fazenda Nacional contra acórdão que reconheceu a isenção da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços até março/1997, já que a partir de abril/1997 passou a vigorar o art. 56 da Lei nº 9.430/96. A ementa do *decisum* assim se encontra (fl. 217):

“TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEI Nº 9.430/96. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO.

1. A alteração feita na Lei Complementar nº 70/91 pela Lei nº 9.430/96, no tocante à incidência da COFINS sobre a receita bruta das sociedades civis prestadoras de serviços (art. 55, caput), é plenamente possível, pois o primeiro diploma legal mencionado cuida, na verdade, de matéria a ser disciplinada ordinariamente, podendo, assim, ser modificado por uma simples lei ordinária, a teor da interpretação albergada quando do julgamento da ADC 1-1-DF.
2. Reconhece-se a isenção da COFINS, quanto às supracitadas sociedades civis, até março/97, já que a partir de abril/97 passou a vigorar o art. 56 da Lei nº 9.430/96, pelo que os recolhimentos efetuados até aquela data podem ser objeto de compensação com débitos vincendos (apurados em período subsequente ao recolhimento indevido) da Contribuição Social sobre o Lucro, por terem a mesma destinação constitucional
3. Precedentes deste Egrégio Tribunal.
4. Apelação parcialmente provida.”

No apelo, as sociedades alegam violação dos art. 6º, II, da LC nº 70/91 e à Súmula nº 276/STJ, requerendo a isenção integral da COFINS, independentemente da limitação temporal estabelecida no acórdão a quo, visto que a Lei nº 9.430/96 não revogou a LC nº 70/91. Indicam, ainda, divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional afirma, de forma resumida, que não há direito à isenção da COFINS em face da opção da autora pelo regime de tributação do IRPJ – lucro presumido -, o que afastou o regime previsto no art. 1º do DL nº 2.397/87 e, em consequência, a colocou dentre os contribuintes da exação, nos termos do art. 1º da LC nº 70/91. Postula a impossibilidade de se efetuar a compensação e da utilização dos juros pela Taxa SELIC. Alega ofensa aos arts. 6º, II, da LC nº 70/91, 66, § 1º, da Lei nº 8.383/91, e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, além de apontar dissenso pretoriano.

Oferecimento de contra-razões pela manutenção do decisorium a quo.

Admitidos os recursos especiais, subiram os autos a esta Casa de Justiça, pelo que dei provimento ao apelo das autoras e neguei ao da Fazenda Nacional (fls. 344/356), cuja ementa expôs:

“TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. LC Nº 70/91. LEI Nº 9.430/96. DL Nº 2.397/87. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 276/STJ. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. JUROS. TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. INÍCIO DA INCIDÊNCIA. UTILIZAÇÃO EM PERÍODOS DIVERSOS DE OUTROS ÍNDICES. PRECEDENTES.

1. A LC nº 70/91, em seu art. 6º, II, isentou, expressamente, da contribuição da COFINS, as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades.

2. Em consequência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da LC nº 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em Lei Complementar, conseqüentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que serão abrangidas pela isenção da COFINS as sociedades civis que, cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos:

- sejam sociedades constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;
- tenham por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e
- estejam registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

3. Outra condição não foi considerada pela Lei Complementar, no seu art. 6º, II, para o gozo da isenção, especialmente, o tipo de regime tributário adotado para fins de incidência ou não de Imposto de Renda. Posto tal panorama, não há suporte jurídico para se acolher a tese da Fazenda Nacional de que há, também, ao lado dos requisitos acima elencados, um último, o do tipo de regime tributário adotado pela sociedade. A Lei Complementar não faz tal exigência, pelo que não cabe ao intérprete criá-la.

3. É irrelevante o fato de a recorrente ter optado pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o art. 71 da Lei nº 8.383/91 e os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.541/92. Essa opção terá reflexos para fins de pagamento do IR. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo art. 6º, II, da LC nº 70/91, visto que esta não colocou com pressuposto para o gozo da isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil. A revogação da isenção pela Lei nº 9.430/96 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar.

4. Aplicação da Súmula nº 276, aprovada, à unanimidade, pela Primeira Seção desta Corte Superior, em Sessão realizada em 14/05/2003, a qual dispõe “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”.

5. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66 da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

6. Adota-se, a partir de 1/01/1996, na compensação tributária, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, pelo que os juros devem ser calculados, após tal data, de acordo com a referida lei, que inclui, para a sua aferição, a correção monetária do período em que ela foi apurada.

7. A aplicação dos juros, in casu, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária a partir de sua incidência. Este fator de atualização de

moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida Taxa. Sem base legal a pretensão de o Fisco só seguir tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescentar ao texto legal condição nela inexistente.

8. A referida Taxa é aplicada em períodos diversos que os demais índices de correção monetária, como IPC/INPC e UFIR. Juros de mora aplicados no percentual de 1% (um por cento) ao mês, com incidência a partir do trânsito em julgado da decisão; após, juros pela taxa SELIC a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1996. Entretanto, frise-se que não é a mesma cumulada com quaisquer outros índices de correção monetária. Precedentes.

9. Precedentes desta Corte Superior.

10. Recurso das autoras provido e da Fazenda Nacional não provido.”

Na sequência, a Fazenda ofertou embargos de declaração, os quais foram rejeitados (fls. 367/374).

Interposto recurso extraordinário, o eminente Ministro Presidente deste Sodalício não o admitiu, ao que o ente público opôs agravo de instrumento (anexado aos presentes autos).

O colendo STF proferiu a seguinte decisão no referido agravo (fls. 414/415 do aludido recurso):

“DECISÃO: Trata-se de agravo de instrumento interposto de decisão em que o Superior Tribunal de Justiça inadmitiu o processamento de recurso extraordinário por ausência de prequestionamento e em face da índole reflexa ou indireta das violações apontadas (Súmula 282 do STF).

Sustenta a agravante que a decisão contraria os arts. 97; 102, III; 105, III; 146; 150, § 6º, e 195, I e § 4º (antiga redação), todos da Constituição federal.

O recurso extraordinário em questão fora interposto de acórdão em que o STJ considerou inválida a revogação da isenção da Cofins concedida às empresas de prestação de serviços profissionais regulamentados, por violação da hierarquia entre leis (Lei Complementar 70/1991, art. 6º, II, e Lei 9.430/1996, art. 56 - Súmula 276 do STJ).

O fundamento da decisão recorrida assenta-se, inequivocamente, no juízo de existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Essa questão tem, em princípio, índole constitucional, pois pressupõe saber-se se a concessão ou a

revogação de isenções para a Cofins é reservada à lei complementar ou se a simples concessão do benefício em lei complementar vincula legislaturas futuras. Ao afastar a revogação do benefício fiscal determinada em lei ordinária, a decisão submetida ao recurso extraordinário procedeu, ainda que de forma não-explicita, ao controle de constitucionalidade incidental da norma. O reconhecimento incidental da incompatibilidade do art. 56 da Lei 9.430/1996 em face da Constituição federal, por si, não implica contrariedade aos arts. 105, III, ou 102, III, também da Constituição, enquanto for pressuposto para a não-aplicação da lei federal. Por outro lado, esse reconhecimento pressupõe a observância aos arts. 93, IX, e 97 da Constituição, ausente do caso em exame.

A relevância da argumentação constitucional articulada pela agravante pode ser facilmente recuperada do julgamento da ADC 1 (rel. min. Moreira Alves, RTJ 156/721) e do julgamento do RE 451.988-AgR (rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 17.03.2006), oportunidades em que a Corte reconheceu a inexistência de reserva de lei complementar para instituição da Cofins.

Do exposto, dou provimento ao agravo de instrumento, para, conhecendo do recurso extraordinário, dar-lhe provimento e cassar o acórdão recorrido, a fim de que outro seja prolatado com expressa atenção à questão constitucional incidentalmente posta (arts. 557 do CPC e 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).”

Retornados os autos a este Tribunal, encaminho-os à 1ª Turma a fim de deliberar acerca da determinação do Pretório Excelso sobre a prolação de outra decisão no presente recurso especial, “com expressa atenção à questão constitucional incidentalmente posta”, qual seja, a revogação da isenção (instituída pela Lei Complementar nº 70/91) pela Lei Ordinária nº 9.430/96 – ferimento ao princípio da hierarquia das leis –, cujo exame deverá se dar por meio da Corte Especial.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 674.931 - CE (2004/0108054-2)

EMENTA

COFINS. SOCIEDADE CIVIL.

1. Acórdão fundado, unicamente, em matéria jurídica de natureza constitucional reconhecendo a exigência da Cofins com referência à sociedades civis profissionais, a partir da vigência do art. 56 da Lei nº 9.430/96.
2. Impossibilidade de o tema ser discutido em sede de recurso especial.
3. Recursos não-conhecidos.

V O T O

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Inicialmente, registro que o apelo especial da Fazenda Nacional já foi devidamente apreciado quando do julgamento às fls. 344/356, tendo a matéria discutida transitado em julgado.

Quanto à isenção da COFINS, os fundamentos abaixo se aplicam, também, em relação ao recurso da Fazenda Nacional.

Reexamina-se, em face da determinação do Supremo Tribunal Federal, o recurso interposto pelo contribuinte.

O acórdão, no tocante à pretensão do contribuinte, com base em fundamentação exclusivamente de natureza constitucional, reconheceu legítima a incidência da Cofins, a partir da vigência do art. 56 da Lei nº 9.430/96. Não há fundamento autônomo de cunho infraconstitucional, de modo autônomo, a sustentar o aresto.

Isso posto, em face dessa característica do “decisum” de segundo grau, não há possibilidade da matéria de mérito ser discutida em sede de recurso especial.

Não conheço dos recursos especiais.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2004/0108054-2 REsp 674931 / CE

Número Origem: 200181000218728

PAUTA: 21/11/2006 JULGADO: 21/11/2006

Relator Exmo. Sr. Ministro JOSÉ DELGADO

Presidente da Sessão Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocuradora-Geral da República Exma. Sra. Dra. CÉLIA REGINA SOUZA DELGADO

Secretária Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: CEDIU - CENTRO DE DIAGNÓSTICOS ULTRASSONOGRÁFICO S/C LTDA
E OUTRO

ADVOGADO: PAULO CÉSAR PEREIRA ALENCAR E OUTRO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: DANIELLE MENEZES EVANGELISTA E OUTROS

RECORRIDO: OS MESMOS

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social – COFINS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, não conheceu dos recursos especiais, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 21 de novembro de 2006

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária"

ANEXO II (Súmula do STJ)

Súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça que consolidou o entendimento firmado antes da mudança jurisprudencial realizada pelo Supremo Tribunal Federal.

Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça. “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”.³¹⁶

³¹⁶ **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** [em linha]. Brasil [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.stj.jus.br/webstj/Institucional/Biblioteca/Clipping/2Imprimir2.asp?seq_edicao=1785&seq_materia=14096

ANEXO III (Jurisprudência)

Inteiro teor da decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 377.457, reconhecendo a constitucionalidade da revogação da isenção do recolhimento da COFINS conferida às sociedades prestadoras de serviços profissionais.

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO 377.457-3³¹⁷ PARANÁ

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECORRENTE(S): ANTÔNIO GLÊNIO F. ALBUQUERQUE & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C

ADVOGADO(A/S): ANTÔNIO GLÊNIO FARIA MARCONDES DE ALBUQUERQUE E OUTROS (A/S)

ADVOGADO(A/S): PAULO DE BARROS CARVALHO

RECORRIDO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

ASSISTENTE(S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL

ADVOGADO(A/S): MARCELO MELLO MARTINS

ADVOGADO(A/S): MAURÍCIO GENTIL MONTEIRO

ADVOGADO(A/S): RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO

EMENTA

Contribuição social sobre o faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.

³¹⁷ **Supremo Tribunal Federal** [em linha]. Brasil [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2102312>

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, desprover o recurso.

Em seguida o Tribunal, tendo em vista o disposto no artigo 27 da Lei n. 9.868/99, rejeitou pedido de modulação de efeitos.

Prosseguindo, o Tribunal rejeitou questão de ordem que determinava a baixa do processo ao Superior Tribunal de Justiça, pela eventual falta de prestação jurisdicional.

Por maioria, resolvendo questão de ordem, entendeu que estava correta a submissão do recurso extraordinário na forma proposta pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a questão prejudicial colocada.

Por fim, o Tribunal acolheu questão de ordem para permitir a aplicação do artigo 543-B do Código de Processo Civil, nos termos do voto relator.

Brasília, 17 de setembro de 2008.

MINISTRO GILMAR MENDES
PRESIDENTE E RELATOR

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 377.457-3 PARANÁ

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECORRENTE(S): ANTÔNIO GLÊNIO F. ALBUQUERQUE & ADVOGADOS ASSOCIADOS
S/C

ADVOGADO(A/S): ANTÔNIO GLÊNIO FARIA MARCONDES DE ALBUQUERQUE E
OUTROS (A/S)

ADVOGADO(A/S): PAULO DE BARROS CARVALHO

RECORRIDO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

ASSISTENTE(S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL

ADVOGADO(A/S): MARCELO MELLO MARTINS

ADVOGADO(A/S): MAURÍCIO GENTIL MONTEIRO

ADVOGADO(A/S): RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - (Relator):

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim ementado no essencial (f. 103):

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. ISENÇÃO. LC 70/91, ART. 6º, II. ART. 56. REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR. EXIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. HONORÁRIOS.

1. O art. 6º, II, da LC 70/91 foi expressamente revogado pelo art. 56 da Lei 9.430/96, sem que houvesse a necessidade de lei complementar porquanto a matriz constitucional da COFINS está no art. 195, I, da CF 88. Precedentes do STF: ADC 1 DF e RE 138.284-CE (RTJ 143/313).”

A controvérsia diz respeito à manutenção ou não da isenção de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

No recurso extraordinário, fls. 123/139, alega-se infração ao princípio da hierarquia das leis, porque lei ordinária haveria suprimido isenção instituída por lei complementar, além de instituição disfarçada de nova hipótese de contribuição social – a referida isenção seria uma “expansão da seguridade social”, sem atendimento à exigência constitucional de lei complementar para esta iniciativa (arts. 195, §4º, e 154, I, da CF).

Em contra-razões, fls. 146/149, a União sustenta a consonância entre o acórdão recorrido e o entendimento desta Corte em torno dos dispositivos constitucionais mencionados.

Admitidos, na Corte de origem, pelas decisões de fls. 151 e 152, tanto o recurso extraordinário como o concomitantemente interposto recurso especial, o Superior Tribunal de Justiça, por decisão da relatora, Min. Eliana Calmon (fls. 172/173), houve por bem determinar o sobrestamento do RESP para aguardar o julgamento do extraordinário, por entender que este é prejudicial àquele (art. 543, §2º, do CPC). Às fls. 182/183, já se encontrando o processo neste Tribunal, veio aos autos petição da recorrente pugnando pelo preliminar julgamento de feito no Superior Tribunal de Justiça, face à pacificação da jurisprudência daquela Corte na matéria conforme demonstra o entendimento caracterizado na Súmula STJ 276.

A Procuradoria-Geral da República, em pronunciamento da lavra do Subprocurador-Geral Roberto Monteiro Gurgel Santos (fls. 186/191), opinou pelo desprovimento do recurso, ressaltando, em essência, os precedentes desta Corte sobre a interpretação do art. 195, I, da CF, especialmente na forma da ADC 1.

Em sessão de 12.12.2006, a 2ª. Turma desta Corte acolheu proposta do Ministro Eros Grau para julgamento do feito pelo plenário.

É o relatório.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 377.457-3 PARANÁ

V O T O

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – (Relator)

Preliminarmente, conheço do recurso extraordinário. É que o acórdão recorrido, diretamente ou por referência como fundamento a outros julgados, efetivamente discutiu a matéria a partir de premissas constitucionais sobre a hierarquia das leis (art. 59 da CF) e a interpretação dos arts. 149 e 195, I e §4º, da CF (especialmente a partir de precedentes desta Corte, como a ADC 1, Rel. Moreira Alves, DJ. 16.06.95).

Relativamente à prejudicialidade deste recurso extraordinário face ao recurso especial interposto, contra o mesmo acórdão e na mesma oportunidade, pela recorrida, conforme proclamado por decisão da relatora do feito perante o Superior Tribunal de Justiça, com fundamento

no §2º do art. 543 do CPC, tenho que foi correto o procedimento daquela Corte, como, penso, demonstrarão as razões que se seguem. Consequentemente, indefiro a pretensão preliminar apresentada pela recorrente na petição de fls. 182/183.

Passo à análise do mérito do recurso.

Conforme indicado no relatório, a controvérsia posta nos autos diz respeito à manutenção, ou não, da isenção de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

A Lei complementar 70/91, em seu art. 6º, inciso II, dispôs:

“Art. 6º. São isentas da contribuição:

[...]

II- as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987;”

A seu turno, o art. 56 da Lei 9.430/96 estabeleceu:

“At. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.”

É tradicional a jurisprudência desta Corte na proclamação da inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a matéria eventualmente reservada àquela (Lei Complementar) pela própria Carta (nesse sentido, v. g., ADI 1.480, MC, Rel. Celso de Mello, DJ 18.05.01, AR 1.264, Rel. Néri da Silveira, DJ 31.05.02, e ADI 2.711, Rel. Maurício Corrêa, DJ 16.04.04).

No caso das contribuições sociais desde logo previstas no texto da Carta Magna (arts. 195 e 239), a jurisprudência também é remansosa na afirmação de que a disciplina específica, ou seja, em tudo que não se caracterize como “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”, relativamente aos aspectos referidos na alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição é

perfeitamente factível mediante legislação ordinária (nesse sentido, v.g., RE 146.733, Pleno, Rel. Moreira Alves, DJ 06.11.92, RE 138.284, Pleno, Rel. Carlos Veloso, DJ 28.08.93, e ADI 1.417, Pleno, Rel. Octavio Gallotti, DJ 23.03.01).

E especificamente sobre a COFINS e a sua disciplina pela Lei Complementar 70, de 1.991, a decisão proferida na ADC 1 (Rel. Moreira Alves, DJ 16.06.95), independentemente de qualquer possível controvérsia em torno da aplicação dos efeitos do §2º do art. 102 à totalidade dos fundamentos determinantes ali proclamados ou exclusivamente à sua parte dispositiva (objeto específico da Rcl 2.475, Rel. Min. Carlos Veloso, em curso no pleno), foi inequívoca ao reconhecer:

- a) De um lado, a prevalência na Corte das duas linhas jurisprudenciais anteriormente referidas (distinção constitucional material, e não hierárquica-formal, entre lei complementar e lei ordinária, e inexigibilidade de lei complementar para a disciplina dos elementos próprios às hipótese de incidência das contribuições desde logo previstas no texto constitucional); e b) De outro lado, que, precisamente pelas razões anteriormente referidas, a Lei Complementar 70/91 é, materialmente, uma lei ordinária.

Ora, as razões anteriormente expostas são suficientes a indicar que, contrariamente ao defendido pelo recorrente, o tema do conflito aparente entre o art. 56 da Lei 9.430/96 e o art. 6º, II, da LC 70/91 não se resolve por critérios hierárquicos, mas sim por critérios constitucionais quanto à materialidade própria a cada uma destas espécies. Logo, equacionar aquele conflito é sim uma questão diretamente constitucional.

Assim, verifica-se que o art. 56 da Lei 9.430/96 é dispositivo legitimamente veiculado por legislação ordinária (art. 146, III, “b”, *a contrariu senso*, e art. 150, §6º, ambos da CF), que importou na revogação de dispositivo anteriormente vigente (sobre isenção de contribuição social) inserto em norma materialmente ordinária (art. 6º, II, da LC 70/91).

Conseqüentemente, não existe, na hipótese, qualquer instituição, direta ou indireta, de nova contribuição social, a exigir a intervenção de legislação complementar, nos termos do art. 195, §4º, da CF.

Ainda, não há falar, como pretendido pela recorrente na sua petição de fls. 182/183, na Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, e seu entendimento diverso sobre a matéria. Tratando-se de, inequivocadamente, de matéria propriamente constitucional, conforme acima demonstrado, incumbe a esta Corte, em caráter exclusivo ou conclusivo, apreciar e definir a questão, não se lhe opondo o entendimento de outro Tribunal.

Por estas razões e em perfeita consonância com as decisões que já se configuram na Corte sobre a matéria (v. g., o RE 451.988, 1ª T., Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 17.03.06, RE 457.884, 1ª T., Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 01.06.2006), voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário.

É como voto."

ANEXO IV (Petição do Conselho Federal da OAB)

Pedido formalizado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil solicitando a restrição dos efeitos temporais da decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário 377.457, por meio da qual o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da revogação da isenção do recolhimento da COFINS conferida às sociedades prestadoras de serviços profissionais.

"EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES
DD. RELATOR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 377457³¹⁸

CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, por seu Presidente, vem, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seu advogado infra-assinado, com instrumento procuratório incluso e endereço para intimações na SAS, Quadra 5 - Lote 1 - Bloco M - Brasília/DF, CEP 70070-939, tel: (61) 2193-9600, tempestivamente, interpor EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, tendo em vista a existência de erro material na proclamação do resultado do julgamento, com base nos fundamentos a seguir expostos:

Essa Suprema Corte, ao julgar o presente Recurso Extraordinário (o que fez em conjunto com o RE nº 381964), decidiu que a COFINS deve, sim, incidir sobre as sociedades prestadoras de serviços profissionais. Ao fazê-lo, conferiu interpretação diametralmente oposta àquela interpretação já consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, expressa em sua Súmula nº 276.

Pois bem, diante desse quadro, a Excelsa Corte se debruçou sobre outro problema: a modulação - ou não - dos efeitos dessa decisão. Tratava-se de decidir se esse novo modo de ver as coisas teria aplicabilidade retroativa ou se estariam presentes os requisitos que admitem, excepcionalmente, a sua aplicabilidade com eficácia apenas *ex nunc*.

Como está bem frisado no acórdão ora embargado, cinco Ministros votaram pela modulação dos efeitos da decisão, enquanto cinco outros Ministros a negaram. A Eminente Ministra

³¹⁸ **Ordem dos Advogados do Brasil** [em linha]. Brasil [Consult. 11 de jun. De 2015]. Disponível em: <http://oab-ma.jusbrasil.com.br/noticias/744071/oab-questiona-decisao-do-stf-sobre-a-cofins>

Ellen Gracie, justificadamente, não participou da assentada. Com o que se concluiu pela recusa da modulação, considerando-se o quorum de dois terços dos membros previsto no Art. 27 da Lei nº 9.868 /99.

Ocorre, contudo, que esse quorum não tem aplicabilidade ao caso. É o que o embargante (que integra o processo na condição de assistente) tentará demonstrar, doravante, com base em parecer elaborado pelo PROFESSOR LUÍS ROBERTO BARROSO (cópia anexa), a pedido do Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Sustenta o Prof. LUÍS ROBERTO BARROSO :

"Na linha da jurisprudência do STF, a modulação temporal dos efeitos de decisão judicial pode ocorrer em quatro hipóteses: a) declaração de inconstitucionalidade em ação direta; b) declaração incidental de inconstitucionalidade; c) declaração de constitucionalidade em abstrato; e d) mudança de jurisprudência. Precedentes emblemáticos e recentes do emprego da modulação temporal em tais casos, como se sabe, foram a mudança do entendimento da Corte relativamente (i) à competência para ações acidentárias, que passou da Justiça Estadual à Justiça do Trabalho; e (ii) ao regime de fidelidade partidária.

Pois bem. Em se tratando de modulação por mudança de jurisprudência, data máxima venia, não há que se falar na aplicação do art. 27 da Lei 9.868 /99 e, por consequência, no quorum de dois terços nele previsto. Com efeito, o dispositivo invocado versa sobre a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em abstrato pelo STF. No presente caso, porém, - e o ponto dispensa maiores considerações - em momento algum se pronunciou a inconstitucionalidade de lei. Ao revés, o entendimento dessa Eg. Corte quanto ao mérito, em última análise, foi no sentido da validade da alteração produzida pela Lei nº 9.430 /96."

Como não houve, no presente caso, declaração de inconstitucionalidade de lei, não incide o comando normativo do Art. 27 da Lei nº 9.868 /99 e, em consequência, não se exige o quorum qualificado de dois terços de votos favoráveis à modulação.

O Professor LUÍS ROBERTO BARROSO bem explica, portanto, que a modulação dos efeitos da decisão, no presente caso, é fundamentada "(...) *diretamente na regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (CF, art. 150, III), e nos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé, todos corolários do sobreprincípio da segurança jurídica*".

A seguir, esclarece BARROSO:

"A tese é a seguinte: a decisão desse Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido de que as sociedades profissionais não gozam de isenção da COFINS caracteriza *norma tributária nova* (no sentido de texto normativo interpretado), uma vez que há 5 (cinco) anos o Superior Tribunal de Justiça editou e vinha aplicando normalmente sua Súmula 276, segundo a qual as referidas sociedades eram isentas da COFINS. Em se tratando de *norma nova*, somente poderia ser aplicada prospectivamente, por força da regra e dos princípios constitucionais mencionados acima.

Como se pode perceber, portanto, trata-se de espécie diversa de modulação de efeitos, à qual não se aplica o art. 27, da Lei nº 9.868/99, que, como visto, exige prévia declaração de inconstitucionalidade."

Em seguida, BARROSO aponta que essa diferenciação entre as hipóteses de modulação dos efeitos, assim como a inaplicabilidade do Art. 27 da Lei nº 9.868/99 à modulação de efeitos que decorre da mudança de jurisprudência, foram expressamente referenciadas pela Corte, no julgamento do RE 370682/PR.

Com efeito, são coisas diversas a declaração formal de inconstitucionalidade de lei vigente e a mudança de orientação jurisprudencial sobre determinado tema jurídico. A declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo implica o reconhecimento de sua incompatibilidade com a Constituição. Daí porque, em nome do primado da supremacia da Constituição rígida, a declaração de inconstitucionalidade possui, em regra, eficácia retroativa, justificando-se a imposição de rigorosos critérios para a restrição dos efeitos de uma tal decisão. Dentre esses rigorosos critérios está o *quorum* qualificado a que alude o Art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Todavia, tais fundamentos não estão presentes no caso em exame. Essa é a perfeita explicação do Professor LUÍS ROBERTO BARROSO:

"O que o STF fez foi modificar o entendimento vigente acerca de matéria tributária, estabelecendo uma nova *norma* sobre o tema. E norma, consoante a dogmática jurídica contemporânea, não se confunde com *enunciado normativo*. Enquanto este é o relato abstrato constante do diploma legal, aquela é o produto da interação entre enunciado e realidade fática. O ponto é especialmente saliente quando se leva em conta que, sobre o tema, havia Súmula do STJ -

órgão de cúpula e de uniformização de jurisprudência. E essa nova norma - isto é: o novo entendimento da Corte sobre o tema - incrementa a obrigação fiscal a cargos dos contribuintes, a ela se aplicando, como não poderia deixar de ser, a regra constitucional da irretroatividade tributária. A mesma solução se impõe, ainda, por incidência da proteção da confiança e da boa-fé, que se dirigem de forma específica à Administração Pública e ao Poder Judiciário.

Ou seja: ao contrário do que ocorre com a modulação temporal no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a eficácia prospectiva postulada aqui não implica paralisação parcial da eficácia de uma norma constitucional. O que ocorre, a rigor, é justamente o oposto. Na realidade, a modulação aqui decorre de forma direta, e necessária, da incidência de normas constitucionais, como a irretroatividade tributária e a proteção da confiança e da boa-fé. Isto é: não se mantém a vigência de um ato inválido, mas evita-se uma inconstitucionalidade. Não faz sentido, portanto, aplicar à hipótese o *quorumespecial* de dois terços: a modulação, no caso concreto, insere-se no âmbito da atuação ordinária do STF como guardião da Constituição. Ainda mais quando para a própria declaração de inconstitucionalidade a Carta de 1988 definiu o *quorum* de maioria absoluta."

Antes de concluir, BARROSO expõe - com o brilhantismo habitual - as críticas que a imposição do *quorum* de dois terços sofre, por tomar antecipadamente partido do princípio da supremacia da constituição em detrimento da ponderação que se possa fazer diante de eventual colisão com outros princípios de igual dignidade constitucional, como o da segurança jurídica, críticas essas que com mais razão poderiam ser lançadas à exigência desse *quorum* em casos como o presente, em que não houve declaração de inconstitucionalidade e sim mudança de orientação jurisprudencial:

"Uma crítica que se formula à exigência de *quorum* qualificado previsto pelo art. 27, da Lei nº 9.868/99 - regra que, aliás, não conta com paralelo em outros países - é a de que o legislador teria hierarquizado normas constitucionais indevidamente. Isso porque, ao exigir dois terços dos votos para que a modulação seja autorizada, o dispositivo criaria uma preferência em abstrato em favor da disposição constitucional violada pela lei ou ato normativo declarado inválido pelo STF, em detrimento de outras disposições igualmente constitucionais que podem exigir a modulação no caso concreto, como, *e. g.*, a segurança jurídica. Caberia à Corte, diante das circunstâncias concretas e por sua maioria absoluta, como se passa em qualquer outra deliberação, apreciar a preferência e o peso que deve ser atribuído aos diferentes elementos constitucionais eventualmente em confronto em cada caso.

Pois bem. Se a crítica referida é razoável - e ela apenas diz respeito a hipóteses às quais o art. 27 é aplicável (isto é: declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo), -, que se dirá da exigência do *quorum* qualificado em hipótese que sequer confronta dois conjuntos de normas constitucionais? Na realidade, o confronto no caso aqui em discussão é muito mais singelo: de um lado, há duas interpretações diversas de uma mesma lei ordinária que se sucedem no tempo; e, de outro, tem-se a regra constitucional da irretroatividade tributária e os princípios constitucionais da segurança jurídica, da proteção da confiança e da boa-fé. A exigência de *quorum* qualificado no presente caso, subvertendo toda a lógica do direito constitucional contemporâneo, acaba por atribuir preferência, em abstrato, a uma específica e nova interpretação da ordem infraconstitucional, e isso em detrimento de regra constitucional que veicula garantia fundamental dos contribuintes (a irretroatividade tributária) e de vários princípios constitucionais."

O Professor LUÍS ROBERTO BARROSO conclui o seu parecer afirmando que houve, portanto, erro material cuja correção se pleiteia por meio dos embargos: *"É por essas razões que o suplicante pede seja sanado o erro material apontado, a fim de constar, em vez da rejeição do pedido de modulação, a suspensão do julgamento dos RE's 377457/PR e 381964/MG para que se aguarde o voto de desempate da Ministra Ellen Gracie."* .

Tudo isso posto, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, admitido no processo na condição de assistente, requer que os presentes embargos sejam conhecidos e providos, para o fim de ser reconhecido o erro material na exigência do *quorum* de dois terços para modulação dos efeitos da decisão tomada, fazendo constar do acórdão, ao invés de rejeição do pedido de modulação, a suspensão do julgamento do Recurso Extraordinário para que seja aguardado o voto da Eminente Ministra Ellen Gracie.

Nesses termos, pede e espera deferimento.

Brasília (DF), 04 de fevereiro de 2009.

Maurício Gentil Monteiro

OAB/ SE nº 2.435"

9 – BIBLIOGRAFIA

- ALEX, Robert – **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. ISBN 9788539200733.
- AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. Saraiva. ISBN: 9788502077485
- ASSOCIATION OF CORPORATE COUNSEL (ACC) – **501 Common Differences between Civil & Common Law Jurisdictions**. Elaborado em 2005. Disponível em <<http://www.acc.com/legalresources/resource.cfm?show=20236>>. Acesso em 22/04/2012.
- ATAÍDE JUNIOR, Jaldemiro Rodrigues de – **Precedentes Vinculantes e Irretroatividade do Direito no Sistema Processual Brasileiro: Os Precedentes dos Tribunais Superiores e sua Eficácia Temporal**. Curitiba: Juruá, 2012. ISBN: 9788536236506
- ÁVILA, Humberto – **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. ISBN 8539200384.
- ÁVILA, Humberto – **Sistema Constitucional Tributário, de acordo com emenda constitucional nº 53, de 19-12-2006**. 3ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. ISBN 9788502066120.
- BARCELLOS, Ana Paula de – **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. ISBN: 8571475113.
- BARROSO, Luis Roberto – **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas normas. Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. ISBN 857147706X .
- BARBOSA, Alice Mourzinho – **Cidadania Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005. ISBN: 8536209062.
- BARROSO, Luís Roberto – **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004. ISBN 9788502152601.
- BARROSO, Luís Roberto – **Parecer Denominado “Modulação dos Efeitos Temporais de Decisão que altera Jurisprudência Consolidada. Quorum de deliberação.”** Disponível no endereço eletrônico <http://s.conjur.com.br/dl/parecer_barroso_cofins.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2012.
- BASTOS, Celso Ribeiro – **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1991. ISBN 9788502008120.
- BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. ISBN 8574207284.
- BOTELHO, Werther – **Da Tributação e Sua Destinação**. Belo Horizonte: Editora Del Rey. 1994. ISBN 8573080140.
- BULOS, Uadi Lammêgo – **Constituição Federal anotada**. 9ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. ISBN 9788502081369.

- CAIS, Cleide Previtali – **O Processo Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. ISBN 9788520347782.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Curso de Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 2002. ISBN 9724018067.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª Ed. Coimbra: Almedina, 1999. ISBN 9724012174.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Estado de Direito**. Editora: Gradiva, 1999. ISBN 978-9726626565.
- CAMPOS, Diogo Leite de – **O Sistema Tributário do Estado dos Cidadãos**. Editora Almedina. 2006. ISBN 9789724028699.
- CAPEZ, Fernando – **Curso de Direito Penal, v.1, parte geral**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. ISBN 9788502030268.
- CARRAZZA, Roque Antonio – **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. ISBN 9788574208787.
- CARVALHO, Kildare Gonçalves – **Direito Constitucional Didático**. 6ª Ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999. ISBN 857308295x.
- CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de Direito Tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. ISBN 9788502066281.
- CASSONE, Vittorio – **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática: Interpretações adotadas pelo STF, Interpretação Constitucional do Direito Tributário, Critérios de Interpretação no CTN, Doutrina Nacional e Estrangeira e Estudos de Casos Práticos**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. ISBN 9788522438556.
- COSTA, Regina Helena – **Curso de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. ISBN 9788502081260.
- COSTA, Regina Helena – **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. ISBN 8574204854.
- DAVID, René, JAUFFRET-SPINOSI, Camille – **Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos**. 11ª Ed. Cidade do México: Aguilar, 2010. ISBN 9786072002517.
- DELGADO, José Augusto – **Os Postulados e os Princípios na Constituição Federal de 1988: Aspectos Conceituais. Estudo in Princípios Constitucionais Fundamentais**. São Paulo: Lex Editora, 2005. ISBN 85-87364-37-5.
- DERZI, Misabel Abreu Machado – **Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações Constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. ISBN 9788599349250.

- DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo – **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. ISBN 8520329845.
- DUARTE, Leonardo Avelino – **Lições de Direito Administrativo**. Campo Grande: Edição Própria, 2010.
- FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín – **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008. ISBN 859884885.
- GALUPPO, Marcelo Campos – **Os Princípios Jurídicos no Estado Democrático de Direito: Ensaio sobre o seu Modo de Aplicação**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 36, nº 143, julho/setembro 1999. ISBN 0034835x.
- GILISSEN, John – **Introdução Histórica ao Direito** – 2ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995. Trad. de A. M. Botelho Hespanha e I.M. Macaísta Malheiros. ISBN 9723101939.
- GONÇALVES, Carlos Roberto – **Direito Civil Brasileiro**. 10ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. ISBN 9788502148314.
- GUGLIANO, Alfredo Alejandro – **Democracia, Participação e Deliberação. Contribuições ao Debate sobre possíveis Transformação da Esfera Democrática**. In: Civitas, Porto Alegre, v. 4, n. 2 jul. Dez. 2004. ISSN 15196089
- HARADA, Kiyoshi – **Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. ISBN 9788522496563.
- HESSE, Konrad – **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. 1ª Ed. São Paulo: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991. ISBN 8588278180.
- HOBBS, Thomas – **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Martin Claret, 2003. ISBN 9788572327626.
- JUSTEN FILHO, Marçal – **Curso de Direito Administrativo**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. ISBN 8502054732.
- KIETZMANN, Luís Felipe de Freitas – **Da Uniformização de Jurisprudência no Direito Brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1124, 30 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8701>>. Acesso em: 26 out. 2011.
- KFOURI JR., Anis – **Curso de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. ISBN 9788502110922.
- LEAL, Victor Nunes – **Atualidades do Supremo Tribunal**. RF 208/17.
- LEAL, Victor Nunes – **Problemas de Direito Público e Outros Problemas**. Ministério da Justiça: Brasília 1997. ISBN 978856199019-0.
- LACOMBE, Américo Masset – **Princípios Constitucionais Tributários**. 2ªEd. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. ISBN 8574202231.

LEI nº 5.172/66 - **Código Tributário**. [em linha]. Brasil (25-10-1966) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

LEI nº 5.869/73 - **Código de Processo Civil**. [em linha]. Brasil (11-01-1973) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm

LEI Complementar nº 70/91 - **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências**. [em linha]. Brasil (30-12-1991) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm

LEI nº 9.430/96 - **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. [em linha]. Brasil (27-12-1996) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm

LEI nº 9.784/99 - **Código de Processo Civil**. [em linha]. Brasil (29-01-1999) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm

LEI nº 9.868/99 - **Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal**. [em linha]. Brasil (10-12-1999) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm

LEI nº 9.882/99 - **Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal**. [em linha]. Brasil (03-12-1999). [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm

LEI nº 10.406/02 - **Código Civil**. [em linha]. Brasil (10-01-2002) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm

LEI Complementar nº 118/05 - **Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei**. [em linha]. Brasil (09-02-2005) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm

LEI nº 13.105/15 - **Código de Processo Civil**. [em linha]. Brasil (16-03-2015) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm

LEI nº 47.344/66 - **Código Civil**. [em linha]. Portugal (25-11-1966) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis&so_miolo=

- LUNARDI, Soraya Gasparetto – **Modulação Temporal dos Efeitos no Processo de Controle de Constitucionalidade e Influência de Argumentos Econômicos**. Artigo publicado na Revista Brasileira de Estudos Constitucionais n. 9 – jan-março de 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: editora Malheiros Editores Ltda., 2010. ISBN 9788574209982.
- MALUF, Sahid – **Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. ISBN 9788502086166.
- MARINONI, Luiz Guilherme – **Precedentes Obrigatórios**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. ISBN 9788520337462.
- MARINONI, Luiz Guilherme – **Segurança dos Atos Jurisdicionais**. Processos Coletivos, Porto Alegre, vol. 2, n. 2, 01 abr. 2011. Disponível em: <http://www.processoscoletivos.net/ve_artigo.asp?id=65>. Acesso em: 29 mai. 2015, p. 3)
- MARTINS, Ives Gandra – **O Sistema Tributário na Constituição**. 6ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. ISBN 9788502061774.
- MEDAUAR, Odete – **Segurança Jurídica e Confiança Legítima**. In fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. Coordenação Humberto Ávila. 1ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda., 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito Administrativo**. 26ª Ed.. Belo Horizonte: Fórum, 2001. ISBN 8574202061.
- MELARÉ, Márcia Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira – **A Separação dos Poderes e a Segurança Jurídica das Decisões em Matéria Tributária**. In princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Lex, 2005.
- MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet – **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN 9788502078192.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de – **Curso de Direito Administrativo**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. ISBN 8539200406.
- MENDES, Gilmar Ferreira – **Curso Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. ISBN 9788502064683.
- MENDES, Gilmar Ferreira – **Jurisdição Constitucional: O Controle Abstrato de Normas no Brasil e na Alemanha**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. ISBN 9788502050730.
- MITIDIERO, Daniel – **Fundamentação e Precedente – Dois discursos a partir da Decisão Judicial**. Artigo publicado na obra organizada por Luiz Guilherme Marinoni A Força dos Precedentes. Bahia: Editora Juspodivm. 2012. ISBN: 9788577616244

- MOISES, José Alvaro – **Cultura Política, Instituições e Democracia. Lições da Experiência Brasileira.** Revista Brasileira de Ciências Sociais. Vol. 23, n. 66, fevereiro/2008. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v23n66/02.pdf> > Acesso em setembro de 2015.
- MORAES, Alexandre de – **Direito constitucional.** 16ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. ISBN 8522438803.
- NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal.** 8ª. Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN 9789724060088.
- NOVOA, César García – **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria.** Madrid: Marcia Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, S.A. 2000. ISBN 11376139.
- NERY JÚNIOR, Nelson – **Princípios de Processo Civil na Constituição Federal.** 7ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 8520321690.
- NERY JÚNIOR, Nelson – **Princípios do Processo na Constituição Federal. Processo Civil, Penal e Administrativo. 9 ed. rev., ampl. e atual. Com as Novas Súmulas do STF (simples e vinculantes) e com Análise sobre a Relativização da Coisa Julgada.** 1ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. ISBN 9788520334416.
- NEVES, Marcelo – **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis.** São Paulo: Saraiva.1988.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique – **Los Derechos Fundamentales.** 8ª. Ed. Madrid: Tecnos. 2007. ISBN 9788430945573.
- PONTES, Helenilson Cunha – **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário.** 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2000. ISBN 8575000012.
- PRESIDÊNCIA da República – **Constituição da República Federativa do Brasil** [em linha]. Brasil (05-10-1988) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- PROCURADORIA-GERAL Distrital de Lisboa – **Constituição da República Portuguesa** [em linha]. Portugal (10-04-1976) [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=4&tabela=leis&so_miolo=
- ROSSEAU, Jean-Jacques – **O Contrato Social.** Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1762.
- REALE, Miguel – **Lições Preliminares de Direito.** 25ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2001. ISBN 850202051.
- SANCHES, J. L. Saldanha – **Manual de Direito Fiscal.** 3ª. Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 9789723215113.
- SANTOS, Washington – **Dicionário Jurídico Brasileiro.** Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2001. ISBN 8573084588.
- SILVA, José Afonso da – **Comentário Contextual à Constituição.** 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. ISBN 8574207268.

- SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. ISBN 8574204463.
- SIQUEIRA JÚNIOR. Paulo Hamilton – **Direito Processual Constitucional**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN 9788502076242.
- SOUSA, Domingos Pereira de. **Direito Fiscal e Processo Tributário**. 1ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. ISBN 9789723220773.
- STRECK, Lênio Luiz – **Súmulas no Direito Brasileiro: Eficácia, Poder e Função**. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. ISBN 8573480742.
- SUPREMO Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário 566.621 Rio Grande do Sul**. [em linha]. [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>
- SUPREMO Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário 377.457 Paraná**. [em linha]. [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>
- SUPREMO Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário 381.964 Minas Gerais**. [em linha]. [Consult. 23 de mar. De 2015]. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>
- TAVARES, André Ramos – **Curso Direito Constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. ISBN 9788502065024.
- TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 3º Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, ISBN 9789724058788.
- TEMER, Michel – **Elementos de Direito Constitucional**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. ISBN 8574201138.
- TORRES, Heleno Taveira – **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. ISBN: 9788520340455.
- TORRES, Heleno Taveira – **Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. ISBN 850205452.
- TORRES, Ricardo Lobo– **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004. ISBN 8571474214.
- VIANA, Juvêncio Vasconcelos – **Efetividade do Processo em Face da Fazenda Pública**. 1ª Ed. Dialética: São Paulo, 2003. ISBN 8575000977.

VELLOSO, Andrei Pitten – **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007. ISBN 9788522444908.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim – **A Uniformidade e a Estabilidade da Jurisprudência e o Estado de Direito Civil Law e Common Law**. Revista Jurídica NotaDez. Porto Alegre, v. 57, n. 384.