Universidade de São Paulo
Faculdade de Direito

Marcelo Lavocat Galvão

**A INSEGURANÇA JURÍDICA DOS EFEITOS
VINCULANTES DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

São Paulo
2014

Marcelo Lavocat Galvão

**A INSEGURANÇA JURÍDICA DOS EFEITOS VINCULANTES
DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Tese para fins de obtenção do grau junto ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nível **Doutorado**, na área de concentração **“Direito Econômico e Financeiro”**, sob orientação do Prof. Dr. **Heleno Taveira Torres**.

São Paulo
2014

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

GALVÃO, Marcelo Lavocat

A insegurança jurídica dos efeitos vinculantes das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária/ Marcelo Lavocat Galvão. Orientador: Heleno Taveira Torres, São Paulo, 2014.

186 fls.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2014.

1. Direito tributário. Obrigação e procedimento administrativo tributário. 2. Direito constitucional. Princípio da segurança jurídica. Efeitos vinculantes das decisões do STF. Modulação de efeitos.

GALVÃO, Marcelo Lavocat. A INSEGURANÇA JURÍDICA DOS EFEITOS VINCULANTES DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Doutor.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

*A Ilmar e Terezinha, pelos intermináveis
sinais de carinho e dedicação.*

*A Marcelo e Lavínia, meus pequenos
grandes amores. Por vocês, a vida vale a
pena!*

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho não seria possível sem a concorrência do Professor Heleno Taveira Torres.

No processo admissão para o curso de doutorado da Universidade de São Paulo, tive a ventura de conhecer o Jurista que, de há muito, encantava os amantes do Direito Tributário com densos trabalhos e aprofundados estudos sobre temas diversos envolvendo o processo de cobrança do “legítimo tributo”.

Na sala de aula, o Professor do qual me tornei aluno atento e eterno seguidor.

Na orientação da Tese, um amigo fraterno e dedicado.

Ao Professor Heleno Torres, pois, endereço os meus sinceros agradecimentos e a minha gratidão eterna.

Agradeço, outrossim, à minha família, pelo exemplo, pela torcida e pelo sofrimento.

Agradeço, finalmente, à Procuradoria-Geral do Distrito Federal, que acreditou na relevância do projeto para a instituição.

RESUMO

O presente ensaio acadêmico tem por escopo desenvolver tema interdisciplinar envolvendo a repercussão do princípio constitucional da segurança jurídica sobre a dinâmica da relação jurídico-tributária, bem como verificar se a jurisdição do Supremo Tribunal Federal, hoje revestida de mecanismos diretos de imposição do entendimento sedimentado às instâncias inferiores, cumpre adequadamente a função de garantir a certeza e a previsibilidade necessárias aos contribuintes. Para tanto, além de aprofundar o estudo do princípio da segurança jurídica, o ensaio perfaz a estrutura da obrigação tributária e as condições impostas ao procedimento administrativo fiscal, até desaguar nas características do exercício da jurisdição pelo Excelso Pretório. Ao final, propõe-se um roteiro metódico a ser adotado pelo STF nas hipóteses em que suas decisões possam violar a segurança jurídica dos contribuintes.

Palavras-chaves: 1. Direito tributário. Obrigação e procedimento administrativo tributário. 2. Direito constitucional. Princípio da segurança jurídica. Efeitos vinculantes das decisões do STF. Modulação de efeitos das decisões. Súmula Vinculante. Repercussão Geral. Abstrativização do controle concentrado de constitucionalidade.

ABSTRACT

ABSTRACT: Legal security is a judgment ongoing concern, and requires some predictability in all moments of law construction: in its development by the Legislative, in the administrative and the Judiciary. The concept of legal security, however, has been reinterpreted because of the liberal state ideas that have been left behind by the Constitutional State. The present study investigates whether the Brazilian Federal Constitution with its new mechanisms (binding docket, general repercussion, and binding effect, abstrativization of the diffuse control) provides legal security, according to this its current concept. In conclusion, after a dialectical and hypothetical-deductive analysis, that these institutes play this role, not only in the strict legality meaning but also respecting the value “justice”. Despite of the rational character, because they impose decisions to the administration and the Judiciary and generate uniform judgments, but more automatic, they are also able to provide relativization of absolute predictability in favor of "fair" value when necessary to achieve a constitutionally guaranteed right.

Key words: Tax law. Legal Security. Binding Docket. General repercussion. Binding Effect. Diffuse control. abstrativization.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
1. Anotações iniciais.....	15
2. A dinâmica procedimental do ensaio.....	19
3. A relação entre os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal e a garantia da segurança jurídica: o tema-nuclear da tese.....	21
4. Justificativa da escolha e a relevância do tema desenvolvido na Tese.....	22
5. Principais questões analisadas na Tese.....	23
6. Metodologia utilizada na pesquisa.....	23
7. Contribuição original da Tese para a ciência jurídica brasileira.....	25
 1 O VALOR SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO.....	 27
1.1 Antecedentes históricos.....	27
1.2 A segurança como valor fundamental do Estado e direito do cidadão.....	30
1.3 O persistente estado de insegurança verificado no cotidiano institucional brasileiro..	37
1.4 O conceito de segurança jurídica.....	41
1.5 A atitude do Estado para a preservação da segurança: O papel fundamental da ciência jurídica na consolidação do princípio.....	44
1.6 A segurança jurídica no ordenamento constitucional brasileiro.....	48
1.7 Aspectos da segurança jurídica.....	49
1.8 O novo modelo de segurança jurídica no Estado de Direito.....	51
 2 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	 55
2.1 Sistema Tributário Nacional: Breves noções introdutórias.....	55
2.2 O sistema obrigacional de cobrança de tributos.....	63
2.3 A incidência do princípio da segurança jurídica no procedimento administrativo tributário.....	66
2.3.1 O lançamento como procedimento para a constituição do crédito tributário.....	66

2.3.2	<i>O direito constitucional de impugnar o lançamento.....</i>	70
2.3.3	<i>Segurança jurídica, justiça da lei tributária e procedimento administrativo.....</i>	73
2.3.4	<i>Justiça e imparcialidade na atividade tributante do Estado.....</i>	79
2.3.5	<i>Tributação e boa-fé.....</i>	81
2.3.6	<i>Tributação e proteção da confiança.....</i>	82
2.3.7	<i>Tributação e o princípio da proporcionalidade.....</i>	85
2.3.8	<i>Segurança jurídica e participação do contribuinte.....</i>	86
2.3.9	<i>Tributação e previsibilidade.....</i>	87

3 A FUNÇÃO JURISDICIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A BUSCA PELA EFETIVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NAS DECISÕES JUDICIAIS.....

3.1	<i>Considerações iniciais.....</i>	89
3.2	<i>Breve suma da história do Supremo Tribunal Federal.....</i>	92
3.3	<i>Apontamentos sobre a competência do STF.....</i>	95
3.4	<i>Instrumentos de imposição vinculativa do entendimento do STF às instâncias judiciais e administrativas.....</i>	97
3.5	<i>O efeito vinculante das decisões do STF.....</i>	98
3.6	<i>A repercussão geral das decisões proferidas em processos subjetivos.....</i>	100
3.7	<i>A súmula vinculante.....</i>	101
3.7.1	<i>Características da súmula vinculante.....</i>	102
3.7.2	<i>Objetivo e legitimação do enunciado sumulado.....</i>	104
3.7.3	<i>Aplicabilidade da súmula vinculante.....</i>	105
3.7.4	<i>Edição, revisão e cancelamento dos enunciados sumulados.....</i>	106
3.8	<i>A controvérsia acerca da criação da súmula vinculante.....</i>	108
3.8.1	<i>Razões contrárias ao modelo da súmula vinculante.....</i>	108
3.8.1.1	<i>Quebra da independência dos juízes.....</i>	109
3.8.1.2	<i>Ofensa à tripartição de poderes.....</i>	110
3.8.1.3	<i>Inadequação da súmula vinculante no sistema jurídico romano-germânico.....</i>	111
3.8.1.4	<i>A quebra da liberdade do processo de interpretação dos juízes...113</i>	113

3.8.2 Razões a favor do sistema da súmula vinculante.....	114
3.8.3 A opinião acolhida pelo presente trabalho.....	116
3.9 A abstrativização do controle difuso de constitucionalidade	117
 4 ANÁLISE DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NAS DECISÕES COM EFEITOS VINCULANTES DO SUPREMO TRIBUNAL – EXAME DE CASOS CONCRETOS.....	 122
4.1 Prolegômenos teóricos.....	122
4.2 Mudança da própria jurisprudência do STF: A questão do creditamento do IPI na produção de bens com insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero.....	125
4.3 A questão envolvendo a cobrança de COFINS sobre receitas de sociedades uniprofissionais: A mudança de jurisprudência sumulada do STJ.....	130
4.4 A declaração de inconstitucionalidade dos regimes de tributação especial em matéria de ICMS: Decisão que interfere no âmbito do planejamento dos Estados e das empresas beneficiadas.....	136
4.4.1 Considerações iniciais.....	136
4.4.2 Justificativas para a existência da guerra fiscal.....	137
4.4.3 Guerra fiscal e o descumprimento da legislação do ICMS.....	140
4.4.4 O papel do Supremo Tribunal Federal no combate à guerra fiscal.....	142
 5 A COMPULSÓRIEDADE DA CONCESSÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS A DECISÕES DO STF COMO MÉTODO PARA PRESERVAÇÃO DO POSTULADO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	 146
5.1 Dificuldades iniciais no tema.....	146
5.1.1 A extensão da possibilidade de modulação de efeitos a decisões proferidas em processos subjetivos.....	146
5.1.2 O conceito de mudança de jurisprudência.....	148
5.2 O direito à modulação dos efeitos prospectivos como corolário do princípio da segurança jurídica: Síntese da Tese.....	150
5.3 Justificativas legitimadoras da modulação de declaração de inconstitucionalidade de uma norma ou em caso de mudança na jurisprudência.....	154
5.4 Proposta de modelo para a aplicação de efeitos prospectivos a decisões proferida pelo Supremo Tribunal Federal.....	157
5.4.1 A decisão contrária a súmula do STJ em matéria tributária.....	158

5.4.2 Mudança de jurisprudência do STF estabelecida com trânsito em julgado há mais de dois anos.....	160
5.4.3 A revogação de benefícios fiscais indutores de altos investimentos econômicos.....	162
CONCLUSÃO.....	163
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	169

ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIN	Ação Direta de Constitucionalidade
AgRg	Agravo regimental
AI	Agravo de Instrumento
Ap.	Apelação
art.	artigo
CC	Código Civil
CComp	Conflito de Competência
CF	Constituição da República
cf	conferir
cit.	citado
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
Dec.-lei	Decreto-lei
DJe	Diário de Justiça eletrônico
DJU	Diário de Justiça da União
DJ	Diário de Justiça
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
ed.	Edição
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
i.e.	<i>id est</i>
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
II	Imposto de Importação

IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
j.	julgamento
MC	medida cautelar
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
Pet.	Petição
PIS	Programa de Integração Social
QO	Questão de Ordem
RE	Recurso Extraordinário
rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RJ	Rio de Janeiro
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
RT	Revista dos Tribunais
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STM	Superior Tribunal Militar
t.	tomo
TST	Tribunal Superior do Trabalho
USP	Universidade de São Paulo
v.	volume
v.g,	<i>verbi gratia</i>
v.u.	votação unânime

INTRODUÇÃO

1 Anotações iniciais

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as normas estruturantes do Estado Democrático de Direito, erigiu o princípio da segurança à condição de objetivo fundamental a ser efetivamente perseguido e alcançado pelo sistema jurídico brasileiro¹.

Deveras, Luis Recasens Siches (1975, p. 219) ressalta que “se bem a justiça e os demais valores jurídicos supremos representem o critério axiológico que deve inspirar o Direito, e se bem este não estará justificado senão na medida em que cumpra as exigências de tais valores, sem embargo, o Direito não nasceu na vida humana por virtude do desejo de prestar culto ou homenagem à ideia de justiça, mas satisfazer uma iniludível urgência de segurança e de certeza na vida social”.

Cármem Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 168), após afirmar que a segurança é qualidade de um sistema e de sua aplicação, também vincula o Direito à segurança ao afirmar com inexcedível objetividade:

Segurança jurídica poderia mesmo parecer tautologia. Direito e segurança andam juntos. Claro: o direito põe-se para dar segurança, pois, para se ter insegurança, direito não é necessário. Mas a segurança não é imutabilidade, pois esta é própria da morte. A vida, esta, rege-se pelo movimento, que próprio de tudo que vive. A sociedade, como o direito que nela e para ela se cria, é móvel. O que se busca é a segurança do movimento. Ele pode se produzir no sentido do incerto, o que é contrário ao direito, gerando desconforto e instabilidade para as pessoas.

Para a autora, “o homem, ser incerto e que vive na incerteza de tudo o que é inerente à sua vida e à sua morte, busca o certo nas coisas e atos que o cercam. Incerto quanto aos seus sentimentos, busca-se fazer certo dos atos que lhe são externos”².

¹ Consta no Preâmbulo da Carta da República: “Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte, para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e coletivos, 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 externa, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”.

De fato, tão relevante quanto a busca pela justiça, a metodologia jurídica tem por objetivo precípua garantir, em grau máximo de eficácia, da segurança do cidadão, nos exatos dizeres de San Tiago Dantas:

Ora, a justiça e a segurança são por isto mesmo as duas finalidades do direito. O direito tem uma dupla finalidade: produzir a justiça e produzir a segurança. Escusado é acentuar em torno disso. Muita gente diz que a finalidade do direito é produzir a justiça, mas tão importante é a produção da segurança, e numerosos institutos e normas jurídicas não compreenderíamos se a única finalidade do direito fosse fazer justiça. É que ele quer fazer justiça, mas quer também segurança.³

A designação da segurança jurídica como meta fundamental a ser perseguida pelo ordenamento jurídico tem especial relevo nas relações que se estabelecem no território nacional, eis que garantidora de estabilidade e da previsibilidade no sistema, dois elementos indispensáveis à pacificação social e à consolidação do bem estar dos cidadãos, traduzindo-se, tanto na edição de normas jurídicas, como também na prolação de decisões judiciais e administrativas em processos subjetivos.

Quanto à edição de normas jurídicas e a necessidade de que sejam previsíveis e certas, ressalta Adhemar Ferreira Maciel:

Ora, se dependemos da lei, a norma jurídica deve, no mínimo, ser previsível. Deve oferecer aquele *minus* de “calculabilidade”. Toda pessoa que se inter-relaciona deve poder saber, de antemão, como o *alter* se comportará em relação a ela. Sem isso não há sociedade ou mesmo comunidade. Pode haver ajuntamento de gente. O direito positivo pede *certeza*. Muitas vezes essa certeza jurídica se coloca em posição antagônica à própria *justiça*, que então assume contorno adiáforo.⁴

De fato, a incerteza jurídica provocada pelo litígio e pela instabilidade nas relações intersubjetivas em geral, quer no Poder Judiciário, quer na esfera dos órgãos administrativos, é um mal maior que atinge não apenas as partes envolvidas, mas faz transbordar seus efeitos para a sociedade, na perspectiva de não prevalecerem regras jurídicas definidas previamente para a solução de controvérsias de modo adequado, dentro das regras de civilidade.

² ROCHA (org.), 2005, p. 168.

³ DANTAS, 1979, p. 37.

⁴ In ROCHA (Org.), 2005, p. 261.

De outra banda, a realização do apaziguamento dos conflitos ocorre, preponderantemente, pelas características de definitividade e de estabilidade que se conferem às decisões expedidas pelos órgãos competentes e, notadamente, pela prolação de decisórios de igual teor para conflitos de interesses versando sobre idêntico conteúdo fático-normativo.

Por tal razão, o sistema constitucional brasileiro revestiu o órgão de cúpula da estrutura jurisdicional - o Supremo Tribunal Federal - de instrumentos de poder excepcionais, que propiciam a imposição do conteúdo de suas decisões aos órgãos judiciários e administrativos em geral, num modelo que visa a garantir a segurança jurídica dos cidadãos por meio da unificação da interpretação de normas constitucionais no âmbito de sua jurisdição extraordinária.

Para tanto, estão previstos os mecanismos da súmula vinculante, do efeito *erga omnes* das decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade e de ação declaratória de constitucionalidade de atos normativos federais e estaduais, e, por fim, o efeito geral das decisões proferidas em processos subjetivos com repercussão social ou econômica reconhecida.

Ocorre que este sistema, fincado especialmente nos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da celeridade processual, e dotado de um rígido controle de hierarquia funcional em relação às instâncias inferiores, ainda pode, eventualmente, ensejar um indesejado efeito contrário, produzindo forte insegurança para as pessoas físicas ou jurídicas que dele se servem.

Em boa verdade, mesmo após a agregação de características excepcionais à jurisdição do Excelso Pretório, a resistente morosidade que se verifica no andamento de processos perante as instâncias inferiores do Poder Judiciário brasileiro ainda permite que se estabeleça grande lapso temporal entre a data da instalação de um litígio intersubjetivo e o pronunciamento definitivo da Alta Corte sobre a controvérsia estabelecida.

Do mesmo modo, a existência de entendimentos jurisprudenciais firmados e mantidos por tempo demasiado pelos Tribunais federais e estaduais de apelação faz com que, na hipótese de reversão da decisão pelo Excelso Pretório, surja verdadeira insegurança entre os jurisdicionados-contribuintes, eis que surpreendidos pela mudança de posicionamento sobejos anos após o pronunciamento em seu favor. Ressalte-se que ainda há as hipóteses de mudança de entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal sobre certa questão jurídica controvertida, evento que também repercute no plano da estabilidade das relações jurídicas e na própria previsibilidade que se pretende no ordenamento jurídico.

Neste contexto é que a segurança jurídica sobressai como objetivo inafastável no processo de prestação jurisdicional, a demandar movimentos dotados de mínimo de previsibilidade, certeza e calculabilidade, em todas as etapas da confecção das normas de comportamento social, seja na sua autêntica elaboração pelo Legislativo, seja pela atuação dos órgãos administrativos e judiciários.

Exige, também, que, em caso de mudança brusca da jurisprudência pacífica e sedimentada, sejam estabelecidos mecanismos próprios de proteção do jurisdicionado, à luz de sua necessidade de segurança jurídica, evitando a transgressão ao conceito de proteção da confiança que se deve preservar em relação a cada um dos súditos do Estado brasileiro.

No presente ensaio, portanto, investiga-se se o Supremo Tribunal Federal, a partir da criação derivada de novos mecanismos jurisdicionais - súmula vinculante, repercussão geral, efeito vinculante, *abstrativização* do controle difuso -, desincumbe-se, com eficácia e qualidade, de sua função maior de garantir segurança jurídica aos cidadãos, segundo o conceito atual deste princípio.

Nada obstante o efeito objetivo que dimana da utilização dos instrumentos de controle de unificação da interpretação de norma jurídico-constitucional vinculada a uma fundada controvérsia intersubjetiva, que, em *ultima ratio*, acaba por impor a vinculação da decisão aos órgãos da administração e do próprio Judiciário, gerando uma jurisprudência mais uniforme e isonômica, a verdade é que a demora na solução dos litígios e a eventual instabilidade no posicionamento sobre um tema jurídico-constitucional controvertido, acaba por influenciar no binômio previsibilidade-confiança que rege a consolidação e o cumprimento do princípio.

Noutro giro, a questão da segurança jurídica também tem sido confrontada com a consolidação da teoria da relativização da coisa julgada, fazendo desaparecer, de forma cada vez efetiva e clara, o poder vinculativo e a condição de definitividade de que se revestem decisões proferidas pelo Poder Judiciário, que por muito tempo permaneceram intocáveis e absolutas, características indispensáveis à observância do princípio da segurança jurídica.

Esse tema, contudo, não será enfrentado no presente ensaio, porquanto ainda não devidamente consolidado pela jurisprudência recente do STF, limitando-se o trabalho a apreciar os efeitos dos novos mecanismos de poder de que reveste a Suprema Corte sobre o princípio da segurança jurídica.

2 A dinâmica procedimental do ensaio

Após levar a efeito uma análise dialética e hipotético-dedutiva sobre temas relacionados à segurança jurídica, o presente ensaio acadêmico terá por fito enfrentar o desafio de comprovar a tese de que a prestação jurisdicional, delimitada a partir dos extraordinários institutos processuais abordados, nem sempre cumpre tal relevante missão, sendo necessária a utilização de mecanismos complementares para o aperfeiçoamento do sistema de proteção dos cidadãos.

O trabalho propõe-se, então, a fazer um apanhado das opiniões que sustentam esse novo modo de ver o princípio da segurança jurídica, bem como de verificar a possibilidade de serem impositivas as soluções aplicadas no caso concreto para salvaguardar o sentido de segurança que se deve garantir a todo jurisdicionado.

Para tanto, buscar-se-á, inicialmente, compreender o verdadeiro sentido do princípio da segurança jurídica, o posicionamento no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, seus aspectos e requisitos essenciais.

Numa segunda aproximação, o trabalho revisitará, por fidelidade doutrinária e metódica do estudo empreendido, a dinâmica da cobrança de tributos por parte dos entes federativos brasileiros, partindo da noção de obrigação tributária até aportar no procedimento administrativo utilizado pelas unidades estatais para forçar o particular a transferir-lhes certa parcela de seu patrimônio material.

Na sequência, terá lugar a análise da previsibilidade necessária na prestação jurisdicional, abordando-se a contribuição da Constituição Federal para a estabilização das relações jurídico-tributárias após a introdução no texto maior dos mecanismos do efeito vinculante, da súmula vinculante, da repercussão geral como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário e da *abstrativização* do controle difuso de constitucionalidade.

Trata-se, repise-se, de um estudo elaborado por meio de um processo de uma abordagem dialética e hipotético-dedutiva, que se propõe a investigar a existência efetiva da segurança jurídica na atual prestação jurisdicional constitucional.

Sem perder de vista, ainda e especialmente, que o foco do trabalho está centrado em questões tributárias, aliás, fortemente arrimadas na Lei Maior, foi este o enfoque principal do trabalho: a obrigatoriedade da aplicação de mecanismos de proteção da confiança do contribuinte na hipótese de abandono de jurisprudência anterior ou no caso de declaração de inconstitucionalidade de leis.

A propósito, tendo presente que a segurança jurídica não é objeto restrito ao âmbito do Poder Judiciário, mas tem relevância no âmbito administrativo, máxime em questões tributárias, no presente ensaio também se frequenta a temática da segurança jurídica sobre os processos administrativos e sua repercussão para a defesa do cidadão em sede administrativa. Essa abordagem, contudo, terá valia a partir da compreensão do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade e as interferências sofridas no âmbito do princípio da segurança jurídica, tema que igualmente restou aprofundado ao término das pesquisas.

Por fim, o objetivo da tese buscará ser alcançado com a comprovação de que as decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária e revestidas de efeitos *erga omnes* devem-se submeter, tal e qual as normas jurídicas em geral editadas pelo Poder Legislativo constituído, ao regime dos princípios de proteção do contribuinte, em homenagem e obediência ao princípio maior da segurança jurídica, pilar do Estado Democrático de Direito.

Com o teor do título e o conteúdo desenvolvido no trabalho, buscou demarcar, com precisão, os limites da tese a ser desenvolvida, além de condensar as principais questões a serem discutidas ao longo do trabalho, conforme será possível aferir na leitura dos tópicos seguintes. Conquanto se pretenda dar uma visão nova sobre os temas em questão, não se pode negar que a escolha do tema sofre especial influência dos estudos recentes desenvolvidos por Heleno Taveira Torres⁵, condensados na obra: *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*.

Nada obstante a correlação dos títulos, o certo é o tema-núcleo da dissertação é diferenciado em relação ao objeto da respeitável obra. Com efeito, o conteúdo teórico que se pretende desenvolver diz respeito ao confronto entre eventuais decisões proferidas pelo Excelso Pretório e outras emanadas de outras Cortes em sentido contrário.

A temática dos efeitos transcendentais dos pronunciamentos do STF e sua influência sobre créditos garantidos ou extintos por decisões de Tribunais inferiores, inclusive as transitadas em julgado, ganhou especial destaque na pesquisa que resultou no ensaio apresentado, e foi analisada em seus múltiplos aspectos na Tese, tanto sob o prisma do direito à cobrança da Fazenda Pública, quanto no diz respeito aos direitos dos particulares-contribuintes ao não pagamento.

⁵ TORRES, 2012.

3 A relação entre os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal e a garantia da segurança jurídica: o tema nuclear da Tese

No decorrer do ensaio ainda são revisitadas a dinâmica da imposição tributária, o nascimento da obrigação e as características do procedimento de cobrança. Toda a teoria da obrigação e do crédito tributários constitui a parte inicial do ensaio, mas não seu objetivo nuclear.

Com efeito, o escopo fundamental da tese presente reside no estudo sistemático e metódico dos efeitos das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal sobre as exigências fiscais em fase de constituição, de cobrança, ou até mesmo aquelas já submetidas ao crivo do Judiciário em instâncias inferiores, quando se verifica a mudança de entendimentos já consolidados e a declaração da inconstitucionalidade de lei que influencia a atividade privada de forma intensa e efetiva.

Em síntese, portanto, o conteúdo da tese tem uma feição multidisciplinar, na exata medida em passam a integrar o conjunto das pesquisas, com vigor, a teoria e a prática do direito constitucional.

É que, para se chegar às conclusões e às contribuições perseguidas no ensaio, mister se fez um completo e aprofundado estudo sobre os efeitos decorrentes dos julgados, com repercussão geral e transcendência de motivos determinantes, sobre as obrigações tributárias em geral.

De fato, a repercussão geral, nos termos em que instituída pela Constituição e regulamentada em sede legal (Lei nº 11.418/2006), constitui pré-requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, cuja cognição, pelo Supremo Tribunal Federal, depende, para além da constatação dos pressupostos recursais que lhe são inerentes, do reconhecimento da existência de controvérsia constitucional impregnada de alta e relevante transcendência política, econômica, social ou jurídica, que ultrapasse, por efeito de sua própria natureza, os interesses meramente subjetivos em discussão na causa.

Incumbe, desse modo, à parte recorrente, quando intimada do acórdão recorrido em data posterior à publicação da Emenda Regimental nº 21/2007, a obrigação de proceder, em capítulo autônomo, à prévia demonstração, formal e fundamentada, no recurso extraordinário interposto, da repercussão geral das questões constitucionais discutidas, sob pena de incognoscibilidade do apelo extremo, assistindo, ao Presidente do Tribunal recorrido, competência para examinar, em sede de controle prévio de admissibilidade do recurso extraordinário, a demonstração formal e fundamentada, em capítulo autônomo, da

repercussão geral, só não lhe competindo o poder - que cabe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal (CPC, art. 543-A, § 2º) - de decidir sobre a efetiva existência, ou não, em cada caso, da repercussão geral suscitada.

O problema maior enfrentado no trabalho, contudo, residiu nas soluções a serem adotadas em caso de verificação de estabilidade da jurisprudência, com violação da segurança jurídica dos contribuintes, ou de declaração de inconstitucionalidade de lei com grave repercussão social ou econômica.

O enfrentamento da questão passa, inicialmente, pela própria definição do conceito de mudança jurisprudencial, para que, ao depois, se possa propiciar a idealização de soluções adequadas e legítimas para a obediência à confiabilidade do sistema jurídico como um todo.

Ao final, buscar-se provar que a adoção de tais iniciativas não constitui mera faculdade à disposição da Suprema Corte brasileira, mas de direito subjetivo dos contribuintes, que têm a seu favor o princípio constitucional da segurança jurídica e dele devem-se valer até mesmo diante das decisões proferidas pelo mais alto órgão do Poder Judiciário brasileiro.

4 Justificativa da escolha e a relevância do tema desenvolvido na Tese

Outro ponto fundamental enfrentado desde logo na presente pesquisa acadêmica diz respeito à comprovação da importância do tema para desenvolvimento de uma Tese de doutorado.

Neste particular, registre-se que o impulso inicial para a escolha do tema partiu da constatação de que a temática da insegurança jurídica decorrente das decisões objetivas e subjetivas do Supremo Tribunal tem sido pouco difundida direito constitucional tributário brasileiro.

Daí por que, para lograr consolidar uma teoria mais firme sobre a necessidade de submissão de tais decisões ao crivo dos princípios constitucionais de defesa do contribuinte, na pesquisa se buscaram fundamentos para a implantação de um regime de segurança jurídica plena, fundado notadamente nos elementos da previsibilidade, da calculabilidade e da proteção da confiança que são garantidos aos contribuintes em geral.

E tal aspecto há de enfrentar, sem dúvida, toda a questão envolvendo as consequências da instabilidade jurisprudencial e da demora na solução de controvérsias

típicas do ordenamento jurídico brasileiro, com as suas nuances positivas ou negativas em relação àqueles que não participam do processo subjetivo no qual proferida a decisão.

5 Principais questões analisadas na Tese

A partir da hipótese central do trabalho, no sentido de que as decisões do Supremo Tribunal Federal têm incidência direta sobre a obrigação tributária, ainda que sua não exigência já tenha sido afirmada de forma definitiva pelas instâncias inferiores, a argumentação empreendida enfrentou as seguintes questões:

- a) Qual é a sistemática do atual modelo jurisdicional que dá prevalência e imposição geral às decisões do Supremo Tribunal Federal?*
- b) Em que nível hierárquico e funcional se impõe o princípio da segurança jurídica diante do novo modelo de prevalência do pronunciamento do STF?*
- c) Como compatibilizar a segurança jurídica e a busca pela decisão justa no Sistema Constitucional Brasileiro?*
- d) Como garantir a aplicação de efeitos prospectivos a decisões do STF que modificam entendimentos jurisprudenciais anteriores favoráveis ao contribuinte?*
- e) Quais os mecanismos postos à disposição do contribuinte para que este possa reivindicar a modulação de efeitos de decisão do STF que viola a sua previsibilidade e confiabilidade no sistema jurídico tributário, inclusive em sede de processo objetivo de controle de constitucionalidade de lei?*

Tais questões foram analisadas na pesquisa que se realizou ao longo da confecção da presente peça acadêmica, e as respostas propostas de certo levaram a uma proposta revestida de ineditismo, qualidade inexorável às teses desenvolvidas no campo do doutorado.

6 Metodologia utilizada na pesquisa

O objetivo da pesquisa foi buscar uma aproximação teórica de um tema ainda não explorado suficientemente pela doutrina, como é o assunto em questão.

Com isso, pretendeu-se delimitar suas especificidades, a fim de torná-lo mais evidente, porquanto o tema proposto, numa visão figurativa, está ainda por ser “desvendado”, podendo-se dizer, por isso mesmo, que a metodologia que o envolve há de ser a de uma pesquisa exploratória.

De início, registre-se que os dados jurisprudenciais constituem fato jurídico ocorrido no tempo, são um elemento prévio à atitude do pesquisador, que não controla o processo de sua formação nem possui meios de alterar-lhes o conteúdo, uma vez já consagrados. Sendo dados passados, no sentido de que estão prontos e acabados quando de sua observação pelo pesquisador, é possível afirmar que o desenho da pesquisa a ser desenvolvida é o histórico.

A fim de não se perder na pluridimensionalidade que o tema envolve, um estudo que tenha a pretensão de cientificidade deve ter início pela estipulação de objetivos a serem seguidos. Apenas assim será possível estabelecer que tipo de documentação é adequada às finalidades da pesquisa que se pretende desenvolver.

Nesse sentido, partindo-se do entendimento de que uma tese de doutorado estuda um objeto por meio de determinados instrumentos, a análise teórica em torno do tema foi elaborada com a reflexão crítica sobre a doutrina nacional (pesquisa bibliográfica) e sobre o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria (pesquisa documental), sem prejuízo, todavia, de eventuais contribuições do direito constitucional tributário comparado.

Com a pesquisa bibliográfica, verificou-se, com exatidão, em que estágio de desenvolvimento se encontram as reflexões sobre a temática em comento, a partir do que foi possível redefinir o problema investigado, tornando-o mais específico e tendo dele uma visão melhor. Nos estudos prévios efetuados, com efeito, constatou-se que o desenvolvimento do tema em questão ainda é incipiente, o que contribui para torná-lo atraente ao pesquisador e encorajá-lo a aprofundar os estudos.

Por outro lado, foi necessário verificar como o Supremo Tribunal Federal se manifestou acerca das questões que lhe foram suscitadas pertinentes à matéria de interesse, o que será feito mediante a pesquisa documental dos julgados dessa Corte. Fez-se uso, assim, de fontes documentais (fontes primárias) e bibliográficas (fontes secundárias) e, portanto, de dados jurisprudenciais e doutrinários.

A pesquisa bibliográfica empreendida foi realizada em acervos de bibliotecas públicas em Brasília (bibliotecas da UnB, do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e dos demais Tribunais Superiores, da Procuradoria-Geral da

República, do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, do Ministério da Justiça, além de outras localizadas em Brasília), em Belo Horizonte (biblioteca da Faculdade de Direito da UFMG, principalmente) e em São Paulo (bibliotecas central e departamentais da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, principalmente). Contemplou-se, igualmente, a consulta a catálogos e índices existentes, além de algumas bases de periódicos disponíveis.

Já a pesquisa jurisprudencial foi encaminhada no próprio site do Supremo Tribunal Federal, bem como em seu setor de acórdãos localizado no Prédio da Corte, para aquisição das decisões mapeadas.

Identificadas e localizadas as fontes e obtido o material, procedeu-se à leitura do mesmo, tomada de apontamentos e confecção de fichas referentes a ele, para auxílio futuro na redação do trabalho final.

Com relação especificamente aos dados jurisprudenciais (decisões do Supremo Tribunal Federal), colheu-se o conjunto de questões já decididas e registrou-se em que sentido se verificou.

Também foi feita a análise de conteúdo de tais decisões e, a partir destas e da interpretação dos dados alcançados, foi plenamente possível proceder-se à redação do trabalho final.

A estratégia metodológica adotada partiu, portanto, da análise crítica das decisões do Supremo Tribunal Federal relativas ao tema, como também da doutrina nacional acerca do assunto, sem deixar de fazer uso das contribuições da doutrina e da experiência constitucionais estrangeiras, sempre que necessário.

7 Contribuição original da Tese para a ciência jurídica brasileira

A proposta teórica apresentada ao final do trabalho parte do pressuposto de que o conflito entre a chamada vinculação das decisões do STF e a segurança jurídica do contribuinte ganha transtornos dramáticos quando localizado nos limites da seara tributária.

Com efeito, todo o rol de princípios e garantias já intitulado de *Estatuto do Contribuinte*, modelo de salvaguarda da voracidade desmedida estatal, consubstancia obstáculo aparentemente natural à aplicação de teorias modernas de diminuição do direito de defesa do cidadão, ainda que diante de situação cuja situação pretendida se afigura discrepante do entendimento da Suprema Corte.

A tese final, portanto, tem por fito legar uma contribuição relevante para a confecção de um modelo sistêmico e metódico de direito constitucional tributário, consubstanciado na criação de estruturas teóricas gerais e abstratas para irradiação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal sobre as diversas etapas de constituição do crédito tributário.

Busca-se, outrossim, a formulação teórica de um modelo de irradiação dos julgamentos do Excelso pretório sobre créditos tributários já submetidos ao crivo do próprio Poder Judiciário, muitas vezes em decisões já transitadas em julgado e não mais sujeitas a ação rescisória.

Bem por isso, propôs-se o ensaio a analisar as diversas formas de incidência destas decisões, considerados os efeitos próprios de que se revestem os pronunciamentos definitivos do STF, e inseri-las no contexto protetivo da segurança jurídica, onde se preservam a previsibilidade e a confiabilidade dos indivíduos no sistema de cobrança de tributos pelos entes federativos.

Ao final, então, apresenta-se uma proposta de estudo metódico que permita uma aplicação objetiva dos instrumentos postos à disposição do Supremo Tribunal Federal para a imposição de decisões tomadas com efeitos *erga omnes*.

Tal iniciativa tem por objetivo elidir, do plano da simples discricionariedade, o poder de que se reveste a Suprema Corte para impor limites temporais e subjetivos às suas decisões, no sistema infraconstitucional de modulação dos efeitos produzidos, inserindo, também a atuação do STF neste campo, no plano da segurança jurídica, de onde se apreciam a previsibilidade e a calculabilidade que devem ser asseguradas aos jurisdicionados em geral.

CAPÍTULO 01. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO

1.1 Antecedentes históricos

A temática envolvendo a necessidade de consolidação de um modelo metódico e científico tendo por objeto o princípio fundamental da segurança jurídica se faz perceber, de modo claro na literatura jurídica ocidental, a partir do início do século XII.

Anne-Laure Valembois (2004, p. 10) anota que a teorização do princípio se deu a partir da citada data, quando dados os primeiros passos no sentido da sua sistematização. Naquela época, no dizer da autora, ocorreu a primeira reflexão teórica sobre o tema em ambiente universitário, envolvendo a necessidade de uniformização do entendimento do princípio da segurança na seara do Direito Canônico, dando ensejo à redação, na Bolonha de 1139, do intitulado Decreto de Graciano, conferindo coerência ao ordenamento especializado.

Ulteriormente, já em meados do século XVII, pode-se inferir no ensaio de Thomas Hobbes (2006, p. 127-131) que uma das funções primordiais do *Leviatã* seria a de garantir paz e defesa àqueles que se sujeitassem ao pacto que justifica a criação do estado, única forma de atribuir segurança aos súditos, já que o direito natural seria insuficiente para alcançar tal desiderato.

Durante muito tempo, todavia, o estudo do tema acabou por ser olvidado pela comunidade jurídica em geral, pelo que se tornaram escassas, aqui e alhures, anotações e pesquisas abalizadas tendentes a construir um modelo metódico consistente para a temática sob reflexão.

No direito nacional, com efeito, avultaram isoladas, nas últimas décadas, as clássicas obras de Theophilo Cavalcanti Filho⁶ e a de Carlos Aurélio Mota de Souza⁷, além de outra de cunho coletivo coordenada por Cármen Lúcia Antunes Rocha⁸ em homenagem ao Ministro Sepúlveda Pertence.

Recentemente, todavia, a matéria tem atraído os olhares e as atenções de inúmeros doutrinadores.

⁶ CAVALCANTI FILHO, 1964.

⁷ SOUZA, 1996.

⁸ ROCHA (org.), 2005.

Helena Taveira Torres, em sua moderna e completa obra sobre o tema, fonte inspiradora do presente trabalho, constatou a escassez de estudos dedicados ao princípio no passado e a intensa e relevante produção literária no presente, notadamente na seara própria do direito tributário, ao consignar:

O princípio da segurança jurídica está entre os temas de maior evidência no presente e assumiu importância nunca vista no contexto das relações de direito tributário. No campo estritamente dogmático, diversos trabalhos foram publicados nos últimos anos a respeito dos distintos âmbitos formais e materiais da segurança jurídica, com eloquente preocupação sobre a afetação da insegurança gerada pelos mais distintos ordenamentos e sobre a necessidade de melhor delimitação do seu conteúdo, em especial o aprimoramento dos meios de tratamento dos casos que geram insegurança, incerteza jurídica e afetação à confiabilidade.

No Brasil, o estudo da segurança jurídica somente ganhou densidade investigativa notada nos últimos três lustros, com o aparecimento de alguns poucos estudos pioneiros, mas de grande envergadura intelectual. Recentemente, porém, pela menção constitucional à situação fática da “insegurança jurídica”, como motivo para edição das súmulas vinculantes, aliada à intensificação dos debates sobre precedentes judiciais e controle de modulação de seus efeitos, houve um maior esforço meditativo e sistemático a respeito da matéria.⁹

A intensificação de estudos acerca da segurança jurídica nas últimas também restou ressaltada por Jorge Amaury Maia Nunes em trabalho recente sobre o referido princípio no novo ordenamento jurídico brasileiro:

É certo dizer, hoje, que as sociedades contemporâneas perceberam a necessidade de retomar o discurso e a discussão sobre a segurança jurídica como forma de preservar sua própria sobrevivência, admitindo, como será visto posteriormente, o imperativo de sua regulação para além da simples análise filosófica, pugnando a sua positivação. É certo que essa preocupação se mostra tanto mais evidente quanto menor é o nível de estabilização das sociedades. Assim, por exemplo, em países do norte da Europa não se encontra com facilidade a discussão sobre o assunto. Mesmo na França, o tema voltou à ordem do dia coincidentemente com os processos de descolonização da África e com a extinção da cortina de ferro, que provocaram, em um quarto de século, dois vigorosos fluxos migratórios capazes de repercutir de forma incisiva nas relações sociais e jurídicas até então estabelecidas.¹⁰

⁹ TORRES, 2012, p. 19-21.

¹⁰ NUNES, 2010, p.78-79.

O novel grau de intensidade e profundidade teóricas conferido aos estudos sobre o valor segurança jurídica acabou por conferir-lhe um sentido próprio, de natureza mais formal do que no passado, resgatando a norma-princípio do leito de “composições oscilantes entre feições deontológicas ou construções metafísicas a respeito do ‘valor’, ‘fim’ ou ‘princípio’ da segurança jurídica, seguidas de análises sociológicas ou filosóficas de cunho jusnaturalístico ou com ênfase na integração entre direito e moral”¹¹.

Os estudos sobre a segurança jurídica foram, de fato, mais intensificados nos últimos lustros, passando a ocupar lugar de destaque no contexto jurídico mundial, consoante ressalta César García Novoa, em obra dedicada à temática da segurança jurídica em matéria tributária:

*Probablemente no exista outro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica. Pero también se podría decir que pocos principios como éste se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio. Sin embargo, la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días. Frente al aparente agotamiento de otros principios (capacidad económica, no confiscatoriedad ...) nos encontramos ante situaciones en las que una y otra vez se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes.*¹²

A estruturação metódica do princípio da segurança jurídica passa a se tornar mais nítida com a sua assimilação teórica por diplomas constitucionais e sua aplicação por tribunais ao redor do planeta, notadamente no sistema alemão de controle de legitimidade das leis.

Com efeito, foi o Tribunal Federal Constitucional Alemão - *Bunderverfassungsgericht* - que conferiu, no início dos anos 70 do século XX, estatura constitucional ao princípio da segurança jurídica, erigindo-o ao mesmo patamar hierárquico que o princípio da legalidade, posto que ambos derivados da própria essência do sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, posicionamento este que restou adotado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal em julgados com adoção da fundamentação da Corte Germânica¹³.

¹¹ TORRES, 2012, p. 21.

¹² NOVOA, 2000, p. 19.

¹³ Anotações do Prof. Dr. Almiro do Couto e Silva no prefácio à obra: *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*, de autoria de Humberto Ávila.

A semente, de fato, frutificou. Tanto assim que, diante da consolidação de sua presença no direito brasileiro e de sua adoção pela atividade jurisdicional, o princípio da segurança acabou por ser inserido no próprio texto constitucional de 1988, consoante igualmente ressalta Heleno Taveira Torres:

No caso brasileiro, o princípio da segurança jurídica encontra-se incorporado à “Constituição que vive”, que a encerra entre normas expressas e implícitas, tanto pela consagração do direito à “segurança” no preâmbulo e no *caput* do art. 5º, quanto por força das cláusulas de recepção do § 2º do art. 5º da CF [“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (...)”, e do *caput* do art. 150 da CF [“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte (...)”], com eficácia coextensiva às suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, acessibilidade, proibição de retrocesso e confiança legítima, todas assumidas como típicas *garantias asseguradas aos contribuintes*, recepcionadas como “limitações ao poder de tributar”, e, ainda que implícitas, protegidas pela cláusula de identidade constitucional do art. 60, § 4º, da CF.¹⁴

Também em Humberto Ávila se infere que a “análise da superestrutura constitucional revela que a CF/88 não é apenas uma Constituição que protege a segurança jurídica, mas também uma Constituição que consubstancia a própria segurança jurídica: por ser mais uma Constituição regulatória do que principiológica, ela insiste em estabelecer quais as autoridades competentes, quais são os atos a serem editados, quais são os conteúdos a serem regulados, quais são os procedimentos a serem seguidos, quais são as matérias a serem tratadas, favorecendo, com essas prescrições, os ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade normativas”¹⁵.

1.2 A segurança como valor fundamental do Estado e direito do cidadão

Neste contexto, cumpre afirmar que a Constituição Federal confere dimensão ampla ao termo “segurança”, para caracterizá-la como função essencial do estado em relação a seus cidadãos, no sentido de excluí-los do alcance dos perigos que a complexa hodierna vida em sociedade impõe a cada momento.

¹⁴ TORRES, 2012, p. 22.

¹⁵ ÁVILA, 2012, p. 679.

De outra parte, constata-se que, para além da menção genérica a um direito à segurança, algumas das dimensões concretas do princípio acabaram igualmente sendo objeto de previsão expressa em outros pactos internacionais e Constituições.

Assim, apenas para abarcar os que são mais próximos, cumpre anotar que tanto a Constituição da República Portuguesa (1976) quanto a Constituição espanhola (1978) asseguram a todos um direito à liberdade pessoal e segurança¹⁶, destacando-se que este direito à segurança, além de ter sido consagrado juntamente com o direito geral de liberdade, encontra-se associado diretamente aos dispositivos sobre os limites da restrição da liberdade pessoal.

Ambas as Constituições voltam a mencionar a segurança no âmbito das disposições que versam sobre a ordem social, já que a Constituição Portuguesa reconhece, a par de um direito à segurança no emprego (artigo 58), que todos têm um direito à segurança social (artigo 63/1), e a Espanhola, no âmbito dos seus *principios rectores de la política social y económica*, dispõe, entre outras referências à segurança, que os poderes públicos devem assegurar a proteção social, económica e jurídica da família (artigo 39.1). O constituinte espanhol, diversamente do que ocorreu no caso de Portugal, chegou a referir expressamente a segurança jurídica no mesmo dispositivo que assegura a irretroatividade das disposições sancionadoras desfavoráveis ou restritivas de direitos individuais.

No plano internacional, de outra banda, verifica-se que os principais documentos em matéria de reconhecimento e proteção dos Direitos Humanos Fundamentais não contêm referência expressa a direito à segurança jurídica como tal, mas apenas à segurança pessoal do indivíduo, como é o caso, apenas para ilustrar, da Declaração de Direitos Humanos da ONU, de 1948 (artigo 3º), do Pacto Internacional da ONU de Direitos Civis e Políticos de 1966 (artigo 9º) e da Convenção Americana de São José da Costa Rica, de 1969 (artigo 7º, I).

A segurança jurídica encontra-se contemplada apenas no âmbito de algumas garantias contra a irretroatividade de determinados atos estatais, notadamente em matéria penal.

Tal ausência de previsão expressa de um direito à segurança jurídica ou mesmo proteção dos direitos adquiridos não constituiu, todavia, obstáculo ao reconhecimento de algumas manifestações do princípio da segurança jurídica no âmbito do direito convencional regional e na esfera da jurisprudência das instâncias judiciais

¹⁶ Respectivamente, artigos 27/1 e 17.1.

supranacionais, com o destaque para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e o Tribunal Europeu de Direitos Humanos.

No particular, ressalta Ingo Wolfgang Sarlet:

Certo é que havendo, ou não, menção expressa a um direito à segurança jurídica, de há muito, pelo menos no âmbito do pensamento constitucional contemporâneo, se enraizou a ideia de que um autêntico Estado de Direito é sempre também – pelo menos em princípio e num certo sentido – um Estado de segurança jurídica, já que, do contrário, também o governo das leis (até pelo fato de serem expressão da vontade política de um grupo) poderá resultar em despotismo e toda sorte de iniquidades. Com efeito, a doutrina constitucional contemporânea, de há muito e sem maior controvérsia no que diz com este ponto, tem considerado a segurança jurídica como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal sorte que a segurança jurídica passou a ter status de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito. Assim, para além de assumir a condição de direito fundamental da pessoa humana, a segurança jurídica constitui simultaneamente princípio fundamental da ordem jurídica estatal e, para além desta, da própria ordem jurídica internacional.¹⁷

Nesta primeira aproximação, portanto, cumpre analisar a segurança enquanto sentimento geral de proteção do cidadão. Ressalte-se que o termo segurança, neste ponto, é utilizado em sentido amplo, a alcançar outros aspectos da vida dos cidadãos. É o que Humberto Ávila denominou de “segurança não-jurídica”, vindo de ressaltar sobre a temática em comento:

Emprega-se a palavra “segurança” no sentido da busca do homem em proteger contra ameaças externas (segurança externa, física ou objetiva), como ocorre no caso em que o home pretende ficar protegido contra a violência, o crime e a dor. Esse sentido pode ser ilustrado pelas expressões “dentro de casa o homem está seguro do frio” ou “em um abrigo antiaéreo o cidadão está seguro contra efeitos de ataques aéreos”. Nessa acepção, “estar seguro” significa o homem estar protegido de algo ou contra algo que represente uma ameaça externa à sua incolumidade física. Segurança, em vez de ausência de dúvida, é ausência de medo. A língua francesa, para ilustrar esse sentido, possui até outro termo: em vez de *securité*, emprega-se *sûreté*. O uso deste termo, porém, também é ambíguo: utiliza-se, igualmente, para denotar um estado de “asseguramento”.

Utiliza-se também a palavra “segurança” no sentido de procura por um estado de liberdade diante do medo e da ansiedade (segurança interna, psicológica ou subjetiva), a exemplo do que se suscita na hipótese em que o homem deseja atingir um estado de tranquilidade emocional diante da realidade. Nesses casos, o termo “segurança” é empregado para expressar

¹⁷ In ROCHA (Org.), 2005, p. 90.

uma dimensão psicológica individual, sendo, pois, objeto de estudo da *Psicologia*, que analisa as causas psíquicas ou emocionais do medo, bem como os elementos que compõem o conceito de “confiança” do ponto de vista da Psicologia, como fez Freud, e da *Antropologia* dirigida a encontrar na própria natureza do homem a busca pelo ideal de segurança, como fizeram Evers e Nowotny. Enfim, a segurança, como estado psicológico, revela aquilo a que se referiam os antigos como *animi tranquillitas*, ou estado de ausência de preocupações, criador da própria palavra “segurança” como “sine+cura” (sem preocupações).¹⁸

O autor inclui, no conceito de “segurança não-jurídica”, o estado de proteção de bens individuais e coletivos, como a vida, a saúde, a liberdade ou a propriedade, bem assim aquela contra ameaças às condições essenciais de sobrevivência, formada pelo “conjunto de instituições, financiadas pública ou privadamente, que visa a garantir aos indivíduos as prestações destinadas a protegê-los dos riscos sociais”. Ao final, conclui:

Em todas essas hipóteses, portanto, não se está examinando a segurança jurídica propriamente dita. Está-se falando, simplesmente, de segurança, normalmente na acepção de confiança. A segurança jurídica só entra em cena quando se ultrapassa a dimensão psicológica individual para adentrar a dimensão axiológica social, mas não meramente comportamental: segurança jurídica representa, pois, a segurança como fenômeno valorativo intersubjetivável vinculado ao direito de uma dada sociedade, quer como valor, quer como norma, tendo o jurídico como seu objeto ou como seu instrumento. A distinção é importante também porque revela uma dissociação entre o conceito de “segurança não-jurídica” e o conceito de “segurança jurídica”: alguém pode estar psicologicamente seguro, enquanto privado de ameaças físicas exteriores, como o frio e a violência, porém sem qualquer segurança jurídica, em face da ausência, decorrente do arbítrio estatal, da capacidade de conceber e de planejar livremente as ações com base no Direito.¹⁹

A amplitude dada ao termo pelo texto constitucional não elide a relevância e a proteção dadas à segurança jurídica propriamente dita.

O homem, como anota J. J. Gomes Canotilho (2002, p. 257), “necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida”, vale dizer, demanda que as relações dentro da sociedade sejam estáveis e tenham suas causas e efeitos dentro um padrão médio de previsibilidade. Somente desta forma, é certo, terá a “paz e o clima de confiança que lhe dão condições psicológicas para trabalhar,

¹⁸ ÁVILA, 2012, p. 110.

¹⁹ Idem, Ibidem.

desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade”, no sempre atual pensamento de Geraldo Ataliba (1985, p. 142).

Ingo Wolfgang Sarlet é incisivo no ponto:

Mesmo que se saiba, pelo menos desde Heráclito, “que a imutabilidade não é atributo das coisas deste mundo, que nada está em repouso e tudo flui” e que também para o Direito tal destino se revela inexorável, igualmente é certo que o clamor das pessoas por segurança (aqui ainda compreendida num sentido amplo) e - no que diz com as mudanças experimentadas pelo fenômeno jurídico - por uma certa estabilidade das relações jurídicas, constitui um valor fundamental de todo e qualquer Estado que tenha a pretensão de merecer o título de Estado de Direito, de tal sorte que, pelo menos desde a Declaração dos Direitos Humanos de 1948, o direito (humano e fundamental) à segurança passou a constar em expressivo número de Constituições modernas, inclusive na Nossa Constituição Federal de 1988, onde um direito geral à segurança e algumas manifestações específicas de um direito à segurança jurídica foram expressamente previstas no artigo 5º, assim como em outros dispositivos da nossa Lei Fundamental.²⁰

No escopo de alcançar esse sentimento de tranquilidade, o homem se utilizou de sua organização racional e capacidade de trabalho para constituir um agente externo para a realização desta tarefa: o Estado.

A configuração deste ente organizador da sociedade, registre-se, é bem ressaltada no dizer de J. Dabin²¹:

*Le terme Etat est pris ici dans sa signification la plus large, comme synonyme de la société politique plénière, quelle qu’ait pu être au cours des ages l’étendue relative de ce **plenun**, quelle forme ou dénomination qu’ait pu revêtir le groupe dans le temps ou dans l’espace, pourvu: 1º - que le groupe soit constitutif d’une société, au sens de groupe poursuivant une fin; 2º - que la fin poursuivie par le groupe soit de nature politique; 3º - que, dans ç’étagement des sociétés politiques, le groupe occupe l’échelon suprême.*

Para Alfredo Becker (1998, p. 156), “o criador do Estado (Ser Social) é o indivíduo humano”, e, uma vez criado, “não subsiste *per se* independentemente de seus criadores, porém é um Ser Social cuja criação é continuada”.

Na visão de Edvaldo Brito (1982, p. 03), o estado é “um dos agentes de satisfação das necessidades humanas, ou seja, são os homens congregados coletivamente,

²⁰ In ROCHA (Org.), 2005, p. 85-86.

²¹ DABIN, 1957, p. 11.

desenvolvendo um esforço para atender às necessidades decorrentes da vida em sociedade, ou da sua conveniência”.

Este núcleo central de poder, em sua atuação em prol de suas finalidades essenciais, faz emitir comandos expressos em linguagem prescritiva, que funcionam como instrumento para que este órgão centralizador de poder, titular do exercício da violência legítima, no dizer de Tércio Sampaio Ferraz Jr.²², possa surpreender as condutas dos seus súditos. Confira-se, no particular, o alerta de Alfredo Augusto Becker²³:

Aquele Ser Social (Estado), tomando conhecimento de sua própria existência real, por intermédio de sua consciência social, procura defender-se. E a fim de proteger sua existência (garantir sua sobrevivência), impõe uma disciplina (regras de conduta) obrigatória àquela relação constitucional natural (pré-jurídica) e deste modo assegura a continuidade e a realização da relação.

Para impor disciplina (regras de conduta) obrigatória (coercibilidade), o Ser Social utiliza o seu Poder (sua capacidade de agir).

E no momento em que o Ser Social (Estado) criou a primeira regra de conduta obrigatória, visando garantir a sua própria sobrevivência, surgiu a primeira regra jurídica e com esta o Direito.

O Direito, por sua vez, produto que dimana do aparato estatal, constitui instrumento a serviço do Poder, uma solução humana para a regulação social. E esse Estado serve para a busca de uma série de finalidades, coloquialmente inseridas no conjunto denominado bem comum, de onde ressalta o papel da segurança para seus indivíduos.

A necessidade de segurança traduz, na verdade, uma consequência da indeterminação biológica plena do ser humano.

Certo, no particular, João Batista Machado (2004, p. 7), para quem, “consciente da abertura biológica de possibilidades que a ação possui, o homem precisa de um fechamento sociológico que o complemente e o defina, necessita criar instituições, instituir coordenadas que lhe permitam encontrar um rumo da acção e encontrar uma definição de si próprio face ao caos dos seus impulsos sumamente inespecíficos e sem direcção”.

Neste contexto, Rodolfo Luiz Vigo (2005, p. 266) afirma que “as tensões sobre a ordem, a previsibilidade ou a certeza descansam em inclinações que se inscrevem na mesma natureza humana”.

²² Violência legítima pode ser real ou simbólica, sendo característica fundamental do Estado estruturado a manutenção do seu monopólio. (FERRAZ JR., 1994, p. 344-7)

²³ BECKER, 1998, p.156.

De fato, o desejo de estabilidade e segurança é natural ao ser humano, eis que o homem sente uma necessidade por regras que orientem o seu agir e permitam o saudável convívio social.

A obtenção de segurança é, então, um fim essencial a qualquer sociedade organizada sob o modelo estatal, e se torna ainda mais relevante quando se consolida a instituição de um padrão organizacional intitulado Estado de Direito, evolução democrática do antigo Estado de Poder.

Com efeito, está no preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU): “Para que o homem não seja compelido, como último recurso, à rebelião contra a tirania e a opressão, considera-se essencial que os direitos humanos sejam protegidos pelo **Estado de Direito**”.

Sublinhe-se, neste ponto, que o Estado de Direito surge a partir da ideia de uma atuação subordinada aos comandos emanados de si mesmo e surge historicamente pela negação do modelo de Estado Absoluto, no qual “prevalecia a chamada Razão de Estado sobre os direitos e liberdades do cidadão”²⁴.

Helena Taveira Torres (2012, p.128) conceitua Estado de Direito, do ponto de vista jurídico, como “o plexo de múltiplos princípios e garantias para o qual converge todo o feixe de relações jurídicas”.

Para José Afonso da Silva (2008, p. 119), “a configuração do Estado Democrático de Direito não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera, na medida em que agrega um componente revolucionário do *status quo*”.

Daí a maior necessidade de segurança para esse novel modelo, consoante alerta o pensamento sempre atual de César García Novoa:

*Partiendo de la disociación entre Estado y Derecho, gran aportación de la dogmática liberal, no toda forma estatal propicia um Derecho intrínsecamente seguro, sino que tal posibilidad quedará reducida a una determinada categoría de Estado. Y ésta será el Estado Del Derecho, por ser el modelo que encarna um poder jurídicamente limitado.*²⁵

²⁴ MACHADO, J., 2004, p. 59.

²⁵ NOVOA, 2000, p. 26.

De igual forma, Heleno Taveira Torres sustenta a relação estreita entre Estado de Direito e o princípio da segurança jurídica, vindo de afirmar:

No Estado Democrático de Direito a expectativa de direito à segurança, à semelhança do direito à inviolabilidade da vida, da liberdade ou da propriedade, ganha novas dimensões, materializa-se e expande-se, agora, não mais limitada a simples “fim” do Estado, mas como direito que deve ser concretizado, inclusive na sua feição de “segurança jurídica” material. Por isso, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, fenece qualquer possibilidade para admitir-se a importação de doutrina que afirme o princípio da segurança jurídica como derivado do Estado de Direito, essa frágil comodidade reflexiva.²⁶

Extreme de dúvidas, portanto, que o Estado de Direito, com as características que lhe são inerentes, constitui o modelo de organização de poder que se apresenta mais vocacionado para a satisfação das necessidades de estabilidade e previsibilidade da regulamentação de comportamentos insertos no ideal de segurança dos cidadãos, pois se caracteriza, precipuamente, pela existência de normas postas, cabendo ressaltar que a imposição de prévia determinação normativa à atuação do Estado garante aos indivíduos uma mais precisa visualização dos direitos e deveres que lhe são atribuídos, e, do mesmo modo, a existência de garantias e mecanismos de controle da atuação estatal favorece o sentimento de confiança na efetiva concretização destas previsões.

1.3 O persistente estado de insegurança verificado no cotidiano institucional brasileiro

A existência de um direito posto, por outro lado, enseja o reconhecimento de que o cidadão pode-se valer do conhecimento prévio da lei para planejar seu presente e seu futuro, tendo garantidas a previsibilidade, a certeza e a calculabilidade necessárias para assegurar a observância do princípio constitucional da segurança jurídica.

Sem embargo desta incontestada vocação, o certo é que nem sempre o ideal de segurança tem sido atingido a partir da intervenção isolada do Estado, sendo visível um

²⁶ TORRES, 2012, p. 125. Para o autor, “*não se pode negar que a evolução do princípio da segurança jurídica manteve fortes implicações com as experiências do Estado de Direito, razão pela qual seu conteúdo essencial foi adquirindo contornos muito específicos ao longo de sua aplicabilidade e segundo seus modelos jurídicos (Rule of Law, Rechtsstaat, État de Droit), em combinação com as escolas dominantes do pensamento jurídico. Afirmar a derivação principiológica da segurança jurídica do princípio do Estado de Direito exige, dessarte, um exame crítico de cada ordenamento e de suas influências, do que resulta a dificuldade de se aproveitar os estudos relativos ao tema originários de outros países, baseados em limitações e institutos próprios*”.

permanente sentimento de falta de segurança no seio do ordenamento jurídico nacional e no cotidiano dos cidadãos, muitas vezes decorrente da própria atuação estatal.

Em verdade, a complexidade verificada na estrutura organizacional do Estado tem contribuído, de per si, para potencializar momentos de insegurança vivenciados pela sociedade. Nesta questão pontual, portanto, procedente se afigura a grave constatação levada a efeito por Humberto Ávila:

Hoje, o nível de insegurança assumiu um grau nunca antes alcançado. Os termos “complexidade”, “obscuridade”, “incerteza”, “indeterminação”, “instabilidade”, e “descontinuidade” do ordenamento jurídico servem para ilustrar tal momento. Chega-se ao ponto de se falar em “chuva de leis” (*Gesetzesflut*), “histeria legislativa” (*Gesetzgebungshysterie*) e “caos legislativo” (*Gesetzgebungschaos*). Fala-se, ainda, em “furacão normativo”, “incontinência legislativa”, “aluvião de normas”, e “orgia na rodução de leis”. Registrar o caráter instável, efêmero e aleatório do Direito tornou-se algo até mesmo banal.²⁷

As apreensões sobremencionadas, de fato, não são recentes.

Em depoimento insuspeito datado dos idos de 1998, o Ministro Francisco Rezek²⁸, então integrante da Suprema Corte, teve o ensejo de salientar:

Há no Direito Brasileiro dois vícios graves pedindo, já faz tempo, remédio urgente. Nossas regras de processo, antes de tudo, parecem não

²⁷ Conforme relata o autor, existem causas de natureza social e causas de natureza jurídica para a insegurança que hoje reina nas sociedades em geral. E acrescenta: “As causas sociais dizem respeito às características da sociedade atual. Vive-se, no nosso tempo, em uma sociedade plural, também denominada de sociedade de risco, sociedade global ou sociedade de informação. Esse tipo de sociedade qualifica-se, em primeiro lugar, pela existência de uma enorme quantidade de informações. Pense-se na quantidade de leis complementares, de decretos, de instruções normativas, de pareceres normativos, de soluções de consultas, relativamente às três órbitas federativas, referentemente a cada um dos tributos previstos no Sistema Tributário Nacional. Amplie-se, agora, para, além desse material normativo, abranger também o Direito Internacional, o Direito Comunitário e o Direito Comparado. Reflita-se um instante acerca das decisões administrativas e judiciais sobre cada uma dessas normas, bem como os livros e artigos publicados a seu respeito. A comprovação é quase intuitiva: a quantidade de informações é gigantesca. Esse material informativo, embora possibilite uma maior compreensão do mundo, paradoxalmente contribui para o aumento da incerteza: quanto maior é a quantidade de informação, tanto maior é a possibilidade de se prever o futuro; contudo, quanto maior é a quantidade de informação, tanto maior também é aquilo que precisa ser previamente considerado e avaliado. Daí por que o maior conhecimento conduz ao aumento do sentimento de insegurança: o cidadão sabe mais, mas exatamente porque sabe mais, também conhece o que precisa prever e o que pode não se confirmar no futuro. O futuro, antes nas mãos de Deus, com a secularização, foi posto nas mãos do homem, cabendo a este último dominá-lo, por planejamento, e não por ‘adivinhação’. No entanto, com a sociedade moderna e com o aumento da complexidade das relações, decorrente dos avanços técnicos e tecnológicos, o futuro ficou maior. Na busca por segurança – eis o paradoxo –, o homem terminou por sentir-se mais inseguro. Afinal, informação demais causa desinformação. Este quadro é agravado no Brasil em razão da inflação legislativa, mas também de medidas provisórias”. (ÁVILA, 2012, p. 45/47 e 110)

²⁸ Folha de São Paulo, “O direito que atormenta”, 15.11.1998.

querer que o processo termine. Os recursos possíveis são muitos (creio não haver fora do Brasil trama recursiva tão grande e complicada) e pouca gente hoje crê que isso ajude mesmo a apurar melhor a verdade para melhor fazer justiça.

Quando a Constituição garante, em qualquer processo, “ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes”, o leitor de boa-fé supõe que isto é para que ninguém deixe de provar sua inocência por falta de instrumentos adequados. Não se dá conta de que, em número muito maior de casos, o que essa regra favorece é a eternização do processo civil, quase sempre em favor da parte mais forte (eventualmente o estado) e o comprometimento do desfecho, ainda que justo, pela sua demora.

De outro lado, as regras de direito material que o legislador edita com fartura têm sido a matriz de processos em larga escala, sobretudo quando é o governo que legisla, sem o pressuposto do debate parlamentar. Numa equação simples, toda demanda é o resultado de duas pessoas haverem entendido coisas diferentes ao ler a mesma coisa. A simplicidade e a clareza da lei previnem demandas. Mas pouco se tem feito entre nós para isso, para evitar, com a qualidade da lei, que à sua edição sobrevenham processos em cascata.

Outrossim, Alfredo Becker, ao discorrer sobre o sempre lembrado “Manicômio Jurídico Tributário” brasileiro, deixou de há muito registrado:

A regra jurídica é um instrumento e sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.²⁹

²⁹ BECKER, 2003, p. 10. O tema é explorado por Heleno Taveira Torres em sua recente obra, nos seguintes termos: “Sob o título ‘Manicômio jurídico tributário’, contemporaneamente a artigo de Lello Gangemi, publicado nos Studi in memoria de Benvenuto Griziotti (1959), Alfredo Augusto Becker abre seu Teoria Geral do direito tributário para narrar as dificuldades de avançar no tortuoso campo da tributação com uma doutrina confusa e contraditória, com mesclas incoerentes entre direito tributário, economia e ciência das finanças, acompanhada de uma espécie de culto aos acórdãos de tribunais e julgados administrativos, e tudo em meio a sucessivas modificações legislativas, sem qualquer intuito de sistematização ou zelo com suas consequências, baseadas unicamente na satisfação dos gastos públicos crescentes. Eis o retrato da insegurança doutrinária da época, e se vivo estivesse, atestaria em termos práticos, nada mudou. Na atualidade, a muitos é suficiente a constatação de que a jurisprudência ‘avançou’ para um exame do fato, eufemismo que se presta a esconder o recurso à interpretação econômica ou analógica, por um lado; e uma ‘escolha de meios’ para explicar os ‘fins’, sob propósitos meramente arrecadatórios. Esquecem, porém, que o tributo não se presta apenas ao financiamento das ‘despesas públicas’, mas integra-se à inteira economia do País, cuja segurança institucional, nas palavras de Klaus Tipke, é imprescindível para garantir a continuidade de investimentos e a vida da economia.” (TORRES, 2012, p. 44)

Arnoldo Wald, analisando as mazelas do Judiciário e o grau de insegurança que delas dimana, também assevera:

Tem-se reiterado a pregação cívica contra a lentidão do processo judiciário e o excesso de recursos. Na realidade, as cortes superiores não têm mais condição continuar julgando as dezenas de milhares distribuídos ao STF e centenas de milhares distribuídos ao STJ.

A demora na decisão fiscal e na execução das sentenças, de um lado, e a incerteza quanto ao direito vigente, de outros, são elementos que criam uma insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico e social.

Questões da mais alta relevância levam mais de dez anos para serem resolvidas e, algumas vezes, quando se firma a jurisprudência, não há mais como volta atrás e restabelecer a situação anterior. É o que aconteceu com a Tablita, cuja constitucionalidade foi discutida desde as primeiras reformas monetárias em 1986, só conseguindo ser definitivamente dirimida a questão em setembro de 2005. Acresce que a interpretação das novas leis enseja dúvidas que, se resolvidas de imediato, poderiam evitar a propositura de numerosas ações.³⁰

Deste modo, sendo verdade que nem todo Estado - seja ele Estado de Direito ou não - necessariamente constitui uma expressão do ideal de segurança da organização social, é igualmente certo que o arquétipo estrutural do órgão de poder que melhor se encaixa a este ideal é o Estado de Direito, “no qual este poder é limitado por meio de normas jurídicas previamente editadas, que também tutelam os direitos e prerrogativas da sociedade em face do Estado, definindo suas esferas do espaço público, a estatal e a social”³¹.

De fato, o Estado de Direito só concretiza seu ideário organizacional se as normas jurídicas, que regulamentam a estrutura estatal e a vida privada, forem conhecidas, previsíveis e estáveis, de modo a propiciar plena segurança.

É ele o modelo jurídico em que os comandos ou diretivas prescritivas estatais (normas jurídicas) devem ser estruturados e estabilizados de modo a privilegiar o valor segurança.

Deve, outrossim, evitar a produção ilimitada de normas jurídicas, que acaba por levar insegurança aos súditos. Em verdade, a profusão normativa é procedimento que deve ser evitado, como bem ressalta Eduardo García de Enterría:

³⁰ In: ROCHA (Org.). 2005, p. 55.

³¹ CAYMMI, 2007, p. 37.

*Ese tipo de producción masiva de Derecho afecta gravemente al próprio basamento del sistema jurídico y a sus dos valores centrales, la justicia y la seguridad jurídica, he aquí que la multiplicidad de las normas nos ha forzado, paradójicamente, a volver los ojos a los métodos precodificadores de la jurisprudencia.*³²

Heleno Taveira Torres é ainda mais incisivo:

Dentre outras afetações à função de estabilidade da certeza jurídica, a proliferação de textos normativos é, de longe, o mais grave problema dos problemas de segurança jurídica. Recorde-se aqui a sempre atual advertência de Tácito: *corruptissima respublica plurimae leges*. Esse fenômeno agrava-se pelas dificuldades que se assomam à aplicação, como controle de hierarquia de textos, de antinomias e da própria determinação das condutas reguladas.

O Estado de Direito sempre conviveu com a ideia de que a legislação seria meio de preservar a liberdade contra o arbítrio. Nesse propósito, pode-se admitir como válida a assertiva segundo a qual quanto mais direito legislado, mais liberdade e menos arbítrio. Dada a qualidade normativa do direito vigente, esse ideal parece cada vez mais distante, com abertura para um excesso de legislação que não vê acompanhado de melhoria das relações jurídicas ou sociais e de maior previsibilidade.³³

Nada obstante os equívocos perpetrados à sombra do ente estatal, o certo é que, à míngua do Estado, prescindível falar-se em organização e segurança.

1.4 O conceito de segurança jurídica

A definição de segurança jurídica confeccionada pela doutrina mais moderna, nada obstante pequenas variações, pode ser resumida em alguns traços essenciais que frequentam a maioria das obras recentes sobre o tema.

De início, registre-se que a segurança jurídica pode ser considerada um “valor”, o que implica dizer, na definição de Jurgen Habermas (2003, p. 316), tratar-se de uma preferência compartilhada intersubjetivamente pela maioria expressiva dos integrantes do

³² GARCÍA DE ENTERRÍA, 2006, p. 12.

³³ TORRES, 2012, p. 261. Para o autor, “em matéria tributária, passe o truísmo, legisla-se muito e legisla-se mal. Apesar de ser uma constatação empírica, é reveladora de estado de coisas no qual a qualidade da legislação é evidente fator de insegurança jurídica. Eis por que a produção normativa não pode deixar de ser examinada ao longo de um estudo sobre a causa e soluções para a insegurança no âmbito do Sistema Tributário, em virtude das dificuldades que uma legislação excessiva, casuística, imprecisa e de precária técnica podem gerar para a interpretação jurídica”.

organismo social, eis que “valores expressam preferências tidas como dignas de serem desejadas em determinadas coletividades”.

No presente ensaio, todavia, não se aprofunda o estudo da questão referente à definição da segurança jurídica como regra, valor ou princípio, pois demandaria uma fuga, ainda que provisória, do núcleo do tema desenvolvido, bastando, para os fins colimados, a definição do instituto como vera exigência do texto constitucional.

O relevante aqui, portanto, é reconhecer a força normativa que a segurança impõe a todo ordenamento, na condição de sobrenorma a ser observada por toda instância de Poder.

Nesse passo, registre-se que, no dizer de Dimitri Dimoulis (2006, p. 197), o “princípio da segurança jurídica é submetido a inúmeras críticas tanto por autores de inspiração positivista, que contestam a possibilidade de definição e aplicação do princípio, como por autores moralistas, que consideram a segurança jurídica como sinônimo do positivismo jurídico, da rigidez e, conseqüentemente, da injustiça na aplicação do direito”.

Sem embargo da censura, César García Novoa (2000, p. 21) define a segurança como “*la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse em sus relaciones con los demás*”, qualificando-a de jurídica na hipótese de “*la idoneidad del Derecho para lograr esse saber a qué atenerse*”.

Arthur Kaufmann (1999, p. 349-351), por seu turno, define a segurança jurídica com “*la seguridad de derecho mismo, la garantía de su posibilidad de conocimiento, de su operatividad, de su aplicabilidad*”, afirmando que esta demanda, para sua caracterização, positividade, aplicabilidade e invariabilidade, vale dizer, permanência e durabilidade da disciplina jurídica.

Hector Villegas (1999, p. 7-8) também equipara a segurança jurídica à previsibilidade da ação estatal, definindo sua essência como “*la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, de sus propias situaciones jurídicas, de modo tal que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que les serán otorgados o de las cargas que habrán de soportar*”.

Para Humberto Ávila (2004, p. 295), a segurança jurídica dimana do princípio do Estado de Direito e se liga às ideias de “previsibilidade e de proteção das expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal”.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza (2000, p. 289), escorando-se nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr., lembra que o “Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se

senhor dos seus próprios atos e dos atos dos outros”, eliminando o arbítrio e dando aos indivíduos elementos que viabilizam o cálculo das consequências jurídicas das suas condutas.

Neste contexto, fundado em conhecimentos inferidos diretamente da doutrina alemã, Alberto Xavier consigna:

Sem embargo de se denotarem neste campo algumas imprecisões terminológicas, pode-se dizer que a doutrina dominante – especialmente a alemã – tende a ver a essência da segurança jurídica na suscetibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas (*Vorhersehbarkeit* e *Vorausberechenbarkeit*), de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar.³⁴

J. J. Gomes Canotilho, por derradeiro, resume a ideia geral de segurança jurídica nos seguintes termos:

O indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às suas decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam aos efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.³⁵

Percebe-se, portanto, que o valor segurança jurídica representa, antes de tudo, a necessidade de “fiabilidade, clareza, racionalidade, e transparência dos actos de poder”³⁶ e o Direito, ao consagrar este valor, deverá valer-se de uma série de mecanismos jurídicos, tendentes à obtenção deste valor em seus mais variados aspectos, tais como a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade das consequências imputadas pelas normas aos comportamentos e a garantia jurisdicional da preservação desta segurança, garantindo, ao final, a proteção da confiança do indivíduo na ação estatal.

³⁴ XAVIER, 1979, p. 46.

³⁵ CANOTILHO, 2002, p. 257

³⁶ Idem, ibidem.

1.5 A atitude do Estado para a preservação da segurança: O papel fundamental da ciência jurídica na consolidação do princípio

Considerado valor essencial para existência do próprio Direito, que tem como finalidade precípua a realização do justo e a organização da complexa vida em sociedade, a segurança constitui fito especial a ser alcançado, verdadeiro valor fundamental.

Como alerta Recasens Siches (2008, p. 220), “o Direito não nasceu na vida humana em virtude do desejo de render culto ou homenagem à ideia de justiça, mas de preencher uma inquietude urgência de segurança e de certeza na vida social”.

Edgar Bodenheimer (2008, p. 252), por sua vez, anota que “*el derecho garantiza la estabilidad y cierta regulación en la vida humana. Delimitando esferas de poder e impidiendo invasiones arbitrarias de los derechos de los individuos, permite una ordenación y planificación razonables de la vida, bajo las cuales sería difícil establecer um régimen arbitrario*”.

Daí exsurgir a necessidade de o Direito, notadamente aquele que avulta das normas dotadas de autoridade constitucional, conferir segurança jurídica aos cidadãos em geral, seja na esfera administrativa, no processo legislativo ou até mesmo na prestação jurisdicional, como abordado no presente estudo.

Cármén Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 169) afirma que “se o direito não se afirma por seguro e garantidor de segurança par as pessoas, direito ele não é, pelo menos não como expressão maior da criação social e estatal. Por isto, segurança jurídica produz-se na confiança que se põe no sistema e na convicção do que ele prevalece e observa-se obrigatória e igualmente por todos”.

Saldanha Derze acrescenta:

Quando se menciona a segurança, ou a liberdade, menciona-se algo que a ordem jurídica pode proporcionar ou promover. Em geral, não se imagina uma liberdade (ou uma segurança) que se encontra nas normas, ou mesmo no direito: elas podem depender do direito e estar previstas nas normas mas se entendem e se realizam fora dele”.³⁷

Tratar da garantia de segurança jurídica aos cidadãos, como se viu, significa trazer à baila a ideia de proteção, certeza, confiança, firmeza, infalibilidade.

³⁷ DERZE, 2005, p. 157.

Assim pode-se considerar que a “segurança jurídica diz, pois, com a solidez do sistema. É desta qualidade havida no ordenamento que emana a sua credibilidade e a sua eficácia jurídica e social”³⁸.

Apesar das diversas definições doutrinárias (quer como relação ao significado do termo, que é polissêmico, quer com relação à sua natureza jurídica) a segurança jurídica está sempre atrelada à “previsibilidade das consequências jurídicas”, sendo este seu principal objetivo³⁹.

E desta forma, a segurança jurídica insere-se no rol dos direitos fundamentais que, historicamente, foram conquistados através de diversos movimentos sociais⁴⁰. Implica impor a previsibilidade das consequências jurídicas das condutas, estabilidade e continuidade da ordem jurídica, indispensáveis para “a conformação de um Estado que pretenda ser ‘Estado de Direito’”⁴¹.

Para Luís Roberto Barroso⁴², “o conhecimento convencional, de longa data, situa a segurança - e, no seu âmbito a segurança jurídica - como um dos fundamentos do Estado e do Direito, ao lado da justiça e, mais recentemente, do bem estar social”.

Para o atual integrante da Suprema Corte brasileira, as teorias democráticas acerca da origem e justificação do Estado, de base contratualista, assentam sobre uma cláusula comutativa: recebe-se com segurança aquilo que se concede em liberdade.

A segurança jurídica reflete, segundo o autor, um conjunto abrangente de ideias e conteúdos, que incluem:

³⁸ ROCHA, 2005, p. 169.

³⁹ DIMOULIS, 2006, p. 198.

⁴⁰ A exemplo disso a Declaração da Virgínia de 1776, traz em seu artigo 1º que os homens possuem direitos inatos, entre eles o relativo aos meios para buscar e conseguir a felicidade e a segurança – *happiness and safety*; também encontra-se presente na Declaração da Independência dos Estados Unidos na América, do mesmo ano; na Declaração francesa *des Droits de l’Homme et du Citoyen*, de agosto de 1789; na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de março-maio de 1948; na Declaração Universal dos Direitos Humanos, da Organização das Nações Unidas, de dezembro de 1948; na Convenção para a Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais – o Convênio Europeu de Direitos Humanos – de novembro de 1950; no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, da Organização das Nações Unidas, em dezembro de 1966; no Pacto de San José da Costa Rica – Convenção Americana de Direitos Humanos, de novembro de 1969. Tudo conforme Ricardo Dip (2003, p. 54), segundo o qual diversas constituições que fizeram referência explícita e de modo direto ao termo segurança como, por exemplo, Espanha, Bolívia, Chile, Paraguai, Peru, Portugal, Uruguai, Brasil.

⁴¹ MARINONI, 2011, p. 120-121.

⁴² In ROCHA (Org). 2005, p. 139.

1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade;
2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade;
3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova;
4. na previsibilidade dos comportamentos, tanto o que devem ser seguidos como os que devem ser suportados;
5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.⁴³

É ainda promovida por um conjunto de conceitos, princípios e regras decorrentes do Estado Democrático de Direito. Destarte, a segurança jurídica se completa, segundo J. J. Gomes Canotilho (2002, p. 257), não só com a presença de elementos objetivos - vistos como a “garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito”, mas requer também a presença de componentes subjetivos.

Os elementos subjetivos se prendem com o princípio da proteção da confiança através da “calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos”⁴⁴.

O princípio da segurança jurídica ainda se presta, igualmente, à garantia das expectativas jurídicas dos cidadãos, relacionando-se diretamente com a dignidade humana, no abalizado dizer de Ingo Wolfgang Sarlet:

Se partirmos do pressuposto de que a dignidade da pessoa pode ser definida como sendo ‘a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos’, ver-se-á que a dignidade não restará suficientemente respeitada e protegida em todo o lugar onde as pessoas estejam sendo atingidas por um tal nível de instabilidade jurídica que não estejam mais

⁴³ Idem, Ibidem, p. 139-140.

⁴⁴ CANOTILHO, 2002, p. 257.

em condições de, com um mínimo de segurança e tranquilidade, confiar nas instituições sociais estatais (incluindo o Direito) e numa certa estabilidade das suas próprias posições jurídicas.⁴⁵

A segurança jurídica representa, assim, a aspiração humana da certeza e previsibilidade, e a garantia de possibilidade de realização de projetos de vida pelos jurisdicionados. Atende ao interesse público na medida em que propicia confiança dos indivíduos em que os atos do Poder Público que lhes dizem respeito e outorgam vantagens são atos regulares, praticados com a observância das leis.

A invocação da segurança jurídica é, portanto, forma de proteção da confiança, entendida como legítima manifestação do espírito humano em face do Estado e das relações jurídicas com os demais particulares.

Ingo Wolfgang Sarlet⁴⁶ ainda observa que “a proteção da confiança constitui um dos elementos materiais da boa-fé, cujo corolário é o dever da parte de não fraudar as legítimas expectativas criadas pelos próprios atos”. A partir desta concepção subjetiva da segurança jurídica, tem-se, em certa medida, a assunção da própria noção de Direito, justamente porque uma de suas finalidades é conferir confiabilidade nas relações jurídicas existentes no meio social.

Nesse sentido, quando alguém se diz titular de um direito, age efetivamente inspirado no sentimento de segurança, de certeza de que aquele direito realmente é seu e que há garantias de aplicação do direito que lhe propiciará o regozijo do bem da vida nele discriminado.

Esse sentido coloquial da ideia de segurança jurídica não se distancia daquela que povoa a consciência dos estudiosos da ciência do direito⁴⁷.

⁴⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em 30 de abril de 2013.

⁴⁶ Op. cit., p. 10-11.

⁴⁷ A propósito desse aspecto da consciência ou psicológico, a objetividade das leis também apresenta uma vertente gnosiológica e psicológica, o que se chama de segurança de orientação: os homens precisam, com efeito, de saber em que fiar, a que se ater, quais são as regras do jogo, as regras da vida jurídica em concreto. Isso é indispensável para que se possa exercer o direito de observância de nossos deveres de justiça e de exigir que, a nosso próprio respeito, se observem também os deveres jurídicos que correspondam. Trata-se aí de um aspecto da objetivação disciplinar em que, por meio de uma assecuração jurídica – vale por dizer, a segurança de uma regulação obrigatória – faz-se propícia a aquisição pessoal de uma certeza do direito.

1.6 A segurança jurídica no ordenamento constitucional brasileiro

A segurança, como se viu, é tratada como valor fundamental no ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que, como já mencionado anteriormente, aparece como tal no preâmbulo e no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Nada obstante a clareza do texto, e a despeito de nele não se colher qualquer referência expressa à segurança jurídica, nem ao conteúdo ou alcance do princípio, já se acha embutido no pensamento constitucional a certeza de que um Estado de Direito é sempre também um estado da segurança jurídica, de tal sorte que esta passou a ter *status* de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante daquele.

A segurança jurídica é, assim, parte “da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo”, no abalizado e sempre atual entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello (2008, p. 112).

Não por outro motivo, o Tribunal Constitucional da Alemanha, em recentíssimo julgado, reiterou o seu já consagrado entendimento sufragando a ideia de que a segurança jurídica constitui um dos elementos nucleares do Estado de Direito, no sentido de que o particular encontra-se protegido contra leis retroativas que afetem os seus direitos adquiridos, evitando assim que venha a ter frustrada a sua confiança na ordem jurídica, já que a segurança jurídica significa, em primeira linha, proteção de confiança, que, por sua vez, possui hierarquia constitucional⁴⁸.

Neste diapasão, registre-se a segurança jurídica está no seletivo elenco dos direitos invioláveis, ombreando os direitos à vida, liberdade, igualdade e propriedade, acolhida em diversos dispositivos constitucionais.

No ordenamento jurídico brasileiro, de fato, uma das facetas da segurança jurídica manifesta-se no princípio da legalidade e do correspondente direito de não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (art. 5º, inciso II); na expressa proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI); no princípio da legalidade e anterioridade da lei penal (art. 5º, inciso XXXIX); na irretroatividade da lei penal desfavorável (art. 5º, inciso XL); na individualização e limitação das penas (art. 5º, incisos XLV e XLVIII); das restrições à extradição (art. 5º, incisos II e LII); nas garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa

⁴⁸ BVerfGE – Coletânea Oficial das Decisões do Tribunal Constitucional Federal, v. 105, 2002, p. 57.

(art. 5º, incisos LIV e LV); na vedação de cobrança de tributos retroativos (art. 150, III, *a*); e, entre outras, até mesmo na criação de um processo legislativo com procedimentos distintos e mais rígidos nos casos de emendas constitucionais, com vedação de abolição de determinadas matérias e a petrificação dos direitos fundamentais (art. 60, § 4º, IV, CF).

Por outro lado, apesar da elevada carga normativa de que se reveste o princípio da segurança jurídica, na condição inafastável de elemento fundante do Estado de Direito, registre-se que este não se de forma absoluta, mas um conceito relativo e de gradação, o qual pode sofrer mitigação e ser objeto de exercício de ponderação em face de outros valores igualmente relevantes e assim preconizados pela Constituição⁴⁹.

A segurança jurídica transborda a mera concepção de *factum* legal de qualquer sistema de direito para situar-se como um valor de direito justo, que adquire plena dimensão operacional no Estado Democrático de Direito⁵⁰ e como tal será abordada frente aos demais direitos imbricados à temática proposta.

1.7 Aspectos da segurança jurídica

Do mesmo modo como se diverge em demasia sobre o conceito de segurança jurídica nas doutrinas nacional e alienígena, grandes discussões são igualmente travadas em torno dos requisitos para a efetivação do princípio.

Helena Taveira Torres (2012, p. 2010) ensina que a segurança jurídica, como medida de estabilidade do direito, pode ser subjetiva ou objetiva. E faz a devida diferenciação:

A segurança jurídica subjetiva equivale à “certeza” como previsibilidade ou expectativas de condutas individuais, na forma de obrigação, dever, direito, crédito, proibição e outros. Esta é a garantia de segurança jurídica pelo direito nas relações jurídicas e intersubjetivas, que se vê geralmente alegada na conservação dos atos e negócios jurídicos, no direito de responsabilidade ou nas relações patrimoniais. A segurança jurídica objetiva corresponde à segurança do ordenamento jurídico.

São exigências básicas da segurança jurídica, segundo Antonio-Enrique Perez Luño (1994, p. 79), a correção estrutural e a correção funcional.

⁴⁹ DIMOULIS, 2006, p. 48-50.

⁵⁰ PÉREZ LUÑO, 1994, p. 140.

A correção estrutural é a necessária garantia de disposição e formulação regular das normas e instituições integradoras que um sistema jurídico deve ter, sendo imprescindíveis que as normas jurídicas sejam promulgadas a fim de responder à demanda de publicidade; manifestas, claras, compreensíveis, a fim de não induzirem ninguém a erro por sua obscuridade; plenas, completas, para garantirem a plenitude do ordenamento jurídico; estritas, reservando-as como normas gerais e abstratas regidas pelo princípio da hierarquia normativa das fontes do Direito; prévias, de modo a possibilitarem a calculabilidade dos efeitos jurídicos dos comportamentos e sua irretroatividade; e estáveis, a fim de privilegiarem o direito adquirido e a coisa julgada, gerando um clima de confiança em seu conteúdo.

Já a correção funcional se refere à eficácia, garantia de cumprimento do Direito por todos seus destinatários e regularidade de atuação dos órgãos encarregados de sua aplicação. Necessária é a presença de ambos os aspectos, normas e valores, de forma concomitante no ordenamento jurídico para a concretização da segurança jurídica.

Sob outro aspecto, a segurança também pode manifestar-se de forma negativa e positiva.

Judith Martins-Costa (2004, p. 113) procedeu a um levantamento junto ao Supremo Tribunal Federal e concluiu que, para a Alta Corte, a segurança jurídica tem sido fundamento para decisões protetivas do cidadão.

Por este viés positivo, a segurança jurídica é tomada como fundamento do instituto da decadência, da prescrição, da preclusão e da intangibilidade da coisa julgada; como valor que sustenta a figura dos direitos adquiridos e o princípio do respeito ao ato jurídico perfeito; como base da inalterabilidade, por ato unilateral da Administração, de certas situações jurídicas subjetivas previamente definidas em ato administrativo; como *ratio* da adstrição às formas processuais e do princípio da irretroatividade da lei, quando gravosa ao *status libertatis* das pessoas ou afrontosa às situações mais favoráveis, consolidadas pelo tempo ou resguardadas pela lei.

De outra banda, em seu viés negativo, a segurança jurídica no STF concretiza-se, em favor do ente estatal, com o rigor exigido para a instrução probatória nas matérias concernentes à concessão de benefícios especiais a certas categorias ou pessoas; e na não limitação absoluta do poder de conformação do legislador, que pode endereçar lei nova ou ato administrativo a certas situações jurídicas já consolidadas, desde que resguardado o princípio da legalidade.

Para a autora, ambos os aspectos traduzem a imobilidade jurídica almejada pelo Tribunal como forma de garantia da segurança jurídica.

Assim, Judith Martins-Costa (2004, p. 114) explica que o aspecto tradicional da segurança jurídica é estático, mas defende um novo aspecto dinâmico, que exige ação estatal ao invés de abstenção, através das “inter-relações entre a confiança e outros princípios, notadamente com os princípios e direitos fundamentais da personalidade humana”, como forma de garantir o valor justiça.

1.8 O novo modelo de segurança jurídica no Estado de Direito

Os elementos levantados já conduzem a uma nova significação do conceito de segurança jurídica, eis que vista, até então, como sinônimo de estrito legalismo, em decorrência do Estado liberal clássico, estritamente jurídico-sistemático e unicamente com função protetora e repressora.

A noção de segurança jurídica, portanto, tem sido constantemente revisitada.

De fato, ainda é predominante, na teoria contemporânea do Direito, a vetusta concepção kelseniana meramente estrutural e repressiva do ordenamento jurídico posto, como bem adverte Norberto Bobbio (2007, p. 07).

Todavia, com as visíveis transformações da sociedade e o crescimento do Estado Social, o Estado deve deixar de atuar como mero garantidor para atuar como um Estado dirigente, e o Direito passar de simples instrumento de "controle social" a instrumento de "direção social", na eterna busca pela efetividade dos direitos fundamentais.

Da mesma forma que se concebe esta concepção de estado e de Direito, a segurança jurídica também ainda está muito atrelada à ideia de positivismo como seu requisito indispensável.

A visão estritamente legalista da segurança jurídica tende a desatrelá-la, contudo, do valor justiça.

Ocorre, porém, que “direito seguro nem sempre é direito justo”, na sempre autorizada lição José Afonso da Silva⁵¹, que relembra que há, na história recente, diversos ordenamentos positivos injustos, como foi o nazi-facista, o regime militar brasileiro e outros sistemas autoritários. Assim, esta visão do conceito de segurança jurídica com total independência da justiça, não é mais adequada.

⁵¹ In ROCHA (Org). 2005, p. 16.

No plano interno, Dimitri Dimoulis (2011, p. 48-50) demonstra que, nem pelos próprios fundamentos positivistas, a estabilidade e previsibilidade das decisões não constituem prioridade para o direito brasileiro.

A uma, porque não há fundamento legal para considerá-la como prevalecente em relação a outros valores, em especial sobre a modernização, flexibilidade e eficiência.

A duas, porquanto não há no ordenamento jurídico brasileiro a positivação explícita de um princípio geral da segurança jurídica, que não é promovido, inclusive, em algumas legislações⁵².

Em terceiro lugar, pois que o objetivo da segurança jurídica é promover a paz social, a ordem e a segurança dos direitos, mas valores e interesses de grupos sociais não são preocupações do legislador positivista.

E, ao fim, em quarto plano, porque o ordenamento jurídico brasileiro não impõe a vinculação obrigatória a precedentes jurisprudenciais, fazendo-o somente em casos excepcionais de decisões com efeitos *erga omnes*, as quais serão analisadas a seguir, ordinariamente privilegiando a liberdade e a independência do julgador.

E arremata:

(...) o ordenamento jurídico brasileiro considera crucial para a administração da justiça a independência de cada julgador, não admitindo a vinculação pelos precedentes jurisprudenciais, salvo casos excepcionais de decisões com efeitos *erga omnes*. Isso testemunha a opção do constituinte brasileiro a favor do livre exame de cada caso, conforme o convencimento dos magistrados sobre assuntos fáticos e jurídicos, mesmo quando provoca rupturas na continuidade jurisprudencial. Temos aqui uma derradeira indicação de que a estabilidade e a previsibilidade das decisões não constituem prioridade para o direito brasileiro.⁵³

Numa nova quadra do pensamento jurídico, portanto, não pode mais vislumbrar a segurança jurídica sob o prisma do estrito legalismo.

Neste aspecto, Antonio-Enrique Perez Luño (1994, p. 31) demonstra que o positivismo não é sinônimo de segurança, já que é um elemento necessário da organização jurídica de qualquer tipo de sociedade, enquanto a segurança é um valor que pode ou não existir nas diferentes formas históricas do positivismo jurídico.

⁵² Basta verificar, por exemplo, o conteúdo do Estatuto da Criança e do Adolescente, que concede um poder discricionário ao julgador para a decisão de certas controvérsias.

⁵³ DIMOULIS, 2011, p. 50.

Além desta visão, há ainda outras três formas de ver-se a relação entre justiça e segurança. Uma delas refere-se à assunção de que se trata de conceitos equivalentes e, portanto, tudo que apresenta um grau razoável de segurança é justo.

A outra forma, associada à anterior, trata a justiça como condição necessária à segurança, e tudo aquilo que é claro, público e aplicado pela autoridade, é considerado justo.

Por último, a segurança jurídica é a condição necessária para a obtenção da justiça, ou seja, o ordenamento só será seguro se é também justo: além de outras características como a efetividade, o ordenamento deve estar dotado de normas seguras (claras e públicas) para ser considerado justo⁵⁴.

Este último posicionamento é o que mais se assemelha ao *status* atual ideal da segurança jurídica, já que, ao colocar a justiça como o fim máximo da segurança jurídica permite uma visão axiológica.

É necessário atrelar o conceito de segurança ao significado do valor justiça, para assegurar a realização dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. Sob esta pecha, não se pode, contudo, possibilitar a relativização generalizada e o total desprezo da previsibilidade em razão de qualquer argumento valorativo, pois isto certamente acarretaria uma temerária insegurança social, já que “um direito inseguro é, por regra, também um direito injusto, porque não lhe é dado assegurar o princípio da igualdade”⁵⁵.

De outra banda, em sua dimensão axiológica, a segurança jurídica deve-se prestar a garantir valores, não quaisquer uns, mas aqueles positivados na Constituição⁵⁶.

É um balanceamento difícil de ser realizado, razão pela qual há posicionamento de que não existe segurança jurídica⁵⁷, e que esta é ilusória, um “ideal somente realizável aproximadamente”⁵⁸.

Na busca de uma solução, “o importante não reside na dispensa da matemática e da técnica, mas que se siga questionando e evidenciando o seu sentido, exatamente para que não se perca essa ligação com o mundo da vida”⁵⁹.

⁵⁴ CUNHA, 2011, p. 50-51.

⁵⁵ SILVA, J., 2005, p. 16.

⁵⁶ PÉREZ LUÑO, 1994, p. 79.

⁵⁷ CUNHA, 2011, p. 74.

⁵⁸ DIMOULIS, 2006, p. 197.

⁵⁹ CUNHA, 2011, p. 60.

A segurança jurídica deve trazer sim a positividade, mas sem perder de vista a ideia de justiça como valor essencial à solução de conflitos do direito, sendo certo que a “segurança legítima do direito é apenas aquela que signifique garantia contra a arbitrariedade e as injustiças”⁶⁰.

A Constituição Federal de 1988, ao menos formalmente, parece obter um bom equilíbrio destes aspectos na prestação jurisdicional.

O valor segurança jurídica, dotado de expressiva força no modelo do Estado Democrático de Direito, traduz uma ideia básica de previsibilidade e estabilidade da atuação jurídica do Estado, que é implementada em uma organização social na qual os indivíduos têm a possibilidade objetiva de conhecimento dos direitos subjetivos que possuem e dos deveres jurídicos a que estão obrigados, se tutelando a confiança destes indivíduos na ação estatal, que não os surpreenderá com comandos jurídicos específicos, cujo conteúdo não é corretamente divulgado ou passível de apreensão por aqueles submetidos ao centro de poder.

De fato, a segurança jurídica coincide com uma das mais profundas aspirações do ser humano, viabilizando, por meio de uma certa garantia de estabilidade das relações jurídicas e da própria ordem jurídica como tal, tanto a elaboração de projetos de vida, como a sua realização.

⁶⁰ SILVA, J., 2005, p. 16.

CAPÍTULO 02. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.1 Sistema Tributário Nacional: Breves noções introdutórias

A segunda aproximação teórica a ser levada a efeito neste ensaio tem por escopo verificar a interferência do princípio da segurança jurídica, cujas bases teóricas se fizeram estudar no Capítulo anterior, na atividade tributante do Estado, notadamente no plano do processo administrativo fiscal.

De ressaltar, no ponto, que o direcionamento estabelecido na aplicação da segurança jurídica tem destacada valia e larga amplitude no âmbito do Direito Tributário, “que engloba um conjunto de normas destinado a prever quais são os tributos que podem ser instituídos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de fiscalização profissional), como devem ser cobrados (por meio de lei e com previsão em leis complementares dos elementos essenciais dos impostos constitucionalmente discriminados), quando podem ser exigidos (a partir do exercício seguinte ou noventa dias após a edição da lei instituidora, sempre sobre fatos ocorridos após essa edição) e em que medida podem restringir os direitos fundamentais dos contribuintes (nunca aquém nem além do necessário à sua eficácia”⁶¹.

Misabel Abreu Machado Derzi reafirma a relevância destacada da segurança jurídica em alguns ramos específicos do Direito:

Realçamos que onde quer que a segurança o exija, há áreas jurídicas tendencialmente mais rígidas, como no direito penal, no direito tributário (no direito civil apenas na parte dos direitos reais). Embora os princípios abstratos, os conceitos obscuros e indeterminados existam em qualquer área do direito, esses ramos (direito penal e tributário) não conhecem os tipos (a não se resíduos), nem tampouco as cláusulas gerais, que atuem em prejuízo do cidadão, exatamente em razão da segurança jurídica.⁶²

Neste diapasão, impõe-se, de início, isolar metodologicamente a questão da exigência de tributo dentro do sistema de direito positivo que o acolhe. Muito menos que aprofundar a temática relacionada ao exercício do poder de tributar do Estado, busca-se,

⁶¹ ÁVILA, 2012, p. 679.

⁶² DERZI, 2007, p. 371.

aqui, localizar a questão tributária no contexto constitucional, onde se situam as normas jurídicas qualificadas, sendo certo que, na exata medida em que determinam a submissão do particular à soberania fiscal das entidades públicas, essas garantem condições para que as garantias endereçadas ao contribuinte sejam observadas.

Como é sabido, o Estado necessita de recursos financeiros para manter-se e desenvolver-se, a fim de que possa propiciar o bem comum a seus súditos, e os meios para a aquisição de receitas têm variado em forma e em número com o passar do tempo. Régis Fernandes de Oliveira (1997, p. 30), quanto ao tema, anota:

Historicamente, pode-se dizer que o patrimônio público era formado por terras. A União disciplina o que lhe pertence (art. 20 da CF). Com o correr dos tempos, para manter seu aparato e para atendimento das necessidades públicas, passa a ter a necessidade de dinheiro. Como diz Geraldo Ataliba, de *duas formas pode o Estado obter recursos*: “auferindo lucros, na venda de bens e serviços, e usando de seu poder para exigir o concurso compulsório das pessoas sujeitas a seu poder, para as necessidades públicas”.

Ensina Aliomar Baleeiro que, para “auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais:

a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel”.

Na mesma obra, Estevão Horvath (1997, p. 30) completa a ideia:

Dentre as receitas ordinárias, como já vimos, podemos distinguir dois grupos: receitas originárias e derivadas. As receitas originárias o Estado as obtém de seu próprio patrimônio, de seus bens e empresas comerciais ou industriais. Caracterizam-se pelo fato de o Estado não necessitar valer-se do seu poder de império sobre os cidadãos para arrecadá-las. As receitas derivadas, ao revés, são obtidas pelo Estado valendo-se do seu poder de autoridade - sempre exercido na forma da lei - para extraí-las do patrimônio ou da renda dos particulares. Denominam-se originárias as primeiras porque sua origem se encontra no próprio patrimônio do Estado, enquanto as segundas - derivadas - são obtidas do patrimônio dos particulares. Aquelas são adquiridas pelo Estado de forma voluntária, ou seja, em relação contratual com os particulares. Estas últimas são alcançadas pelo Estado compulsoriamente, independente e até contrariamente à vontade do particular.

Neste concerto de informações, é bem de ver que, conquanto nascida sob a forma de poder estatal ilimitado, hodiernamente a exigência tributária se consagra como ato de soberania, que impõe deveres e direitos ao Estado e ao sujeito passivo da tributação.

Ernest Blumenstein (1954, p. 56), estudioso pioneiro da evolução dos modelos tributários, perfá-los desde a qualidade de “ato de poder puramente fático” (*reintatsülichen Gewaltverhältniss*) até alcançar a feição da relação jurídica (*Rechtsverhältnis*).

Com riqueza de dados, Cleide Previtalli Cais também descreve a evolução da ideia de tributo⁶³. Indubitavelmente bem plantada e cultivada, a teoria do consentimento acabou por evoluir para o formato moderno do princípio da legalidade, norte do sistema de comandos normativos instituído para a obtenção de recursos próprios para suprir despesas na consecução de objetivos estatais, conforme esclarece Hugo de Brito Machado⁶⁴:

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua

⁶³ Afirma a autora: “*Historicamente, nota-se que a obrigação tributária, considerada como sujeição do contribuinte à exigência por parte do Estado foi conquista do próprio devedor do tributo, porque no Direito Romano a figura não resultava da lei. O conceito originário de tributum, em Roma, correspondia à contribuição extraordinária dos cidadãos, destinada às eventualidades excepcionais, especialmente àquelas de origem bélica. A contribuição em caráter regular era devida por força de uma sujeição despótica, como eram exemplos as propriedades das terras públicas ou de terras e populações de províncias ou de inimigos, cujo resgate sustentava as despesas do Estado romano ao final da República. As inovações iniciadas por Augusto respeitaram esses critérios clássicos, e à luz de necessidades de reorganização introduziram formas de tributação, sem alterar, em essência, a ordem antiga. Diocleciano (284-305 d.C.) foi o responsável pela renovação total do sistema fiscal romano, abandonando-se os princípios originais e adotando-se o tributum, definição nova e correspondente aos preceitos atuais. Ylves José de Miranda Guimarães salienta que “se o despotismo romano havia conduzido à confusão dos recursos públicos com a fortuna privada do Imperador, a Monarquia Visigótica, por influência da Igreja Católica (Concílio VII de Toledo em 633), que considerava o Rei vigário de Deus, que recebia poder deste para governar retamente o povo, restabelecendo a distinção entre o patrimônio do Estado e os bens privados do Soberano que exercia seu poder, em face desta nova concepção política, para a utilidade pública”. Na alta Idade Média eram atribuídas aos súditos as seguintes obrigações: a) de caráter público, fundadas na autoridade política do rei ou dos senhores; b) de caráter privado, decorrentes do direito de propriedade, do rei ou dos senhores. A legitimidade do imposto na Idade Média preocupou os escritores que, fundados na doutrina de S. Thomaz de Aquino, condenavam os impostos arbitrários que atendessem meros caprichos dos soberanos. Esta semente do princípio da legalidade provavelmente desenvolveu espírito crítico nos contribuintes da Inglaterra no século XIII, passando-se a exigir que fosse justificado o ônus econômico a ser carregado aos contribuintes para constituição de novos recursos ao Estado. Tal comportamento constituiu o germe de regime financeiro radicalmente novo: autorização do imposto e fiscalização das despesas, tanto que “em 1215, naquele país, a nobreza e a plebe, de espada em riste, impuseram a João Sem Terra um estatuto, a Magna Charta Liberatorium, objetivando coarctar a tributação arbitrária e extorsiva, submetendo-a a prévia autorização para sua cobrança”. Porém, nos regimes absolutistas subseqüentes essa importante conquista foi esquecida, ressurgindo o entendimento nos séculos XV e XVI, expresso no Bill of Rights, no reinado de Carlos I, através de princípios basilares do Estado de Direito moderno, fundamentados no entendimento de que a arrecadação de tributos somente poderia ser efetuada com base na lei, sendo contrário à lei o imposto que não houvesse sido sancionado pelo Parlamento”.* (CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed., São Paulo: RT, 2001, p. 105-6.)

⁶⁴ MACHADO, 2001, p. 25.

origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Entendido o tributo como decorrência de um dever legal, a organização de normas instituidoras de comandos comportamentais, limitada por princípios que lançam os feixes normativos que direcionam a edição dos comandos, acaba por configurar um destacado sistema de direito positivo.

A propósito, o sistema como conjunto de normas minimamente organizadas é ideia prestigiada por Paulo de Barros Carvalho, que a seu respeito deixa assentado:

Se pensarmos no conjunto de todas as normas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas.⁶⁵

Particularmente sobre o tema, ainda acrescenta:

Direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Cabe à ciência do Direito Tributário descrever esse objeto expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente⁶⁶.

⁶⁵ CARVALHO, 2009, p. 45.

⁶⁶ Idem, Ibidem, p. 15.

Depreende-se que sistema de direito tributário é o conjunto de elementos que passam a adquirir individualidade por se agruparem em volta de princípios tributários comuns que razoavelmente os ordenam.

O termo foi originariamente introduzido no direito tributário brasileiro ao advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

Em sua esteira, editou-se a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, atual Código Tributário Nacional, erigido à categoria de lei complementar por força do disposto no artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Atualmente, projeta suas diretrizes em todos os níveis de governo, na elaboração das legislações de natureza fiscal.

Neste sentido, define-se o sistema tributário como conjunto ordenado de normas e princípios constitucionais disciplinadores da matéria tributária, cujo objetivo maior é a obtenção das receitas derivadas do Estado.

No Brasil, o sistema tributário é denominado rígido, porquanto no plano constitucional se delineiam, taxativamente, a competência de cada nível governamental e as limitações ao poder de tributar, vedada a delegação dessa competência, tendo a Constituição de 1988 reservado o Capítulo I do Título VI, artigos 145 a 162, para traçar o atual Sistema Tributário Nacional.

No complexo tributário rígido brasileiro não há como falar em poder tributário incontestável e absoluto, mas na competência tributária entendida como autonomia da pessoa política, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional.

Trata-se de competência originária que busca fundamento de validade em normas jurídicas que repousam na própria Carta, sendo certo que a Constituição Federal não cria tributos, mas, tão-somente, distribui competências amoldadas por expressas limitações ao poder de tributar⁶⁷, representadas pelos princípios constitucionais tributários e pelas

⁶⁷ Diz o artigo 150 da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por elas exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

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;

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

imunidades, os quais constituem o um vero estatuto de defesa do contribuinte.

A rigidez do sistema brasileiro é tal, que além do texto constitucional determinar, de forma taxativa, as competências dos entes políticos - União, estados, Distrito Federal e municípios - delinea, ele mesmo, as bases econômicas de suporte fático da incidência de cada tributo. Exaustiva neste plano, a Constituição do Brasil estabelece limites à competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, descreve as hipóteses de incidência de cada tributo e muito pouca liberdade permite ao legislador ordinário neste ponto.

A Constituição ainda estabelece limites de atuação a pessoas jurídicas de direito público - por meio das limitações constitucionais ao poder de tributar em forma de imunidades ou de direitos e garantias individuais - e dispõe instrumentos necessários à defesa de pessoas físicas ou jurídicas contribuintes.

A doutrina fragmentou as competências em *privativa*, *comum*, *cumulativa* e *residual*. *Privativa* quando a Constituição enumera os impostos privativos de cada ente estatal. Ocorre, outrossim, no tocante aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais, referidas no artigo 149. Taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias podem ser instituídas em *comum* pelos três entes estatais, sem distinções.

A instituição é lícita ao ente com competência administrativa para desempenhar atividade estatal que autorize cobrança de taxa ou contribuição de melhoria e lícita ao servidor que por vínculo funcional fique sujeito a recolher, em favor do ente, a contribuição previdenciária. Em razão da competência *cumulativa*, a União pode instituir e cobrar tributos estaduais, nos territórios e nos não divididos em Municípios, os municipais. O Distrito Federal pode instituir e cobrar tributos estaduais e tributos municipais.

Noutro aspecto, o exercício da competência *residual* é privativo da União, que mediante lei complementar pode instituir tributos que não reproduzam imposto ou contribuição já criados, não podendo também adotar técnica impositiva cumulativa⁶⁸.

Afora o Capítulo específico na Carta Política sobre o Sistema Tributário Nacional, anteriormente tratado, amplia-se na pesquisa a compreensão da disciplina constante no atual Código Tributário Nacional.

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

⁶⁸ Constituição Federal, art. 154, I.

Conceitos, institutos e definições foram recepcionados, salvo exceções, pela nova ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988. Assim, o complexo normativo veiculado no Código Tributário Nacional gera efeitos no ordenamento jurídico, quais sejam: a) constitui voz de comando para as ações do legislador ordinário dos três níveis de governo; b) não revoga a legislação ordinária preexistente; c) não cria tributo, visto que a lei ordinária define o fato gerador da obrigação tributária; pela regra vigente na Constituição Federal, empréstimos compulsórios dependem de lei complementar.

Relatou-se que os tributos em espécie são instituídos pelos entes políticos competentes: União, estados, Distrito Federal e municípios. O Código Tributário Nacional edita as normas gerais de direito tributário. Neste veículo normativo, encontra-se o conceito legal do gênero de receita pública denominado tributo⁶⁹.

A doutrina atribui à receita derivada características: a) consistência pecuniária; b) coercitividade; c) instituição por lei específica; d) ausência de caráter punitivo; e) cobrança mediante atividade administrativa vinculada; f) exigência por ente político ou por pessoa jurídica com capacidade tributária ativa.

Mais uma vez Estevão Horvath (1997, p. 46) atenta para a relevância da arrecadação tributária:

Chegando ao ponto que queríamos fixar, podemos agora dizer que o tipo mais importante das receitas derivadas (ou compulsórias) é o das receitas tributárias, ou seja, os tributos. Enquanto no primeiro grupo das receitas originárias estão situados, por exemplo, os denominados preços (públicos e privados), entre as receitas derivadas encontramos os tributos e as multas, estas últimas decorrentes do *jus puniendi* do Estado. Esta divisão entre preços públicos e tributos é de fundamental importância, uma vez que cada um desses institutos submete-se a um regime jurídico próprio, e a identificação de cada um acarretará consequências jurídicas distintas num e noutro caso.

Sendo gênero, as receitas tributárias se dividem em espécies, que, do ponto de vista do Código Tributário Nacional, são impostos, taxas e contribuições de melhoria⁷⁰.

Doutrinariamente, quatro correntes apresentam sua classificação sobre os tributos: i) bipartida: admite exclusivamente impostos e taxas; ii) tripartida: afirma a coexistência de impostos, taxas e contribuições de melhoria; iii) quadripartida: aceita a existência de

⁶⁹ CTN, “Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

⁷⁰ CTN, “Art. 5.º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

impostos, taxas, contribuições de melhoria e especiais, ou a variante impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios; iv) quinquipartida; acolhe impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Em face do texto constitucional e na mais estrita interpretação, poder-se-ia dizer que a Constituição Federal adotou a divisão tripartite, determinando: princípios e normas gerais de direito tributário⁷¹ aplicam-se a contribuições parafiscais e a empréstimos compulsórios.

No fito de eliminar as dúvidas quanto ao tema, o Supremo Tribunal Federal fez ver serem cinco as espécies tributárias, consoante o conteúdo do acórdão proferido no Recurso Extraordinário n.º 146.733⁷².

Para a classificação da espécie tributária cabe observar e assinalar a precisa redação do artigo 4.º do Código Tributário Nacional⁷³.

Neste sentido, o relevante para determinar a espécie tributária é a materialidade do fato gerador, não a denominação, a característica formal ou a destinação legal do produto da arrecadação. Independentemente da classificação adotada, pacificou-se na doutrina que impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais especiais ou sociais têm - sem exceção - natureza tributária. Regem-se pelas leis fiscais em vigor.

⁷¹ Constituição Federal, artigos 145, 146, 148 e 149.

⁷² Do voto do Ministro Moreira Alves, acolhido à unanimidade, infere-se: "*Segue-se a questão de saber se essa contribuição tem ou não natureza tributária, em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvidas em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no art. 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta igualmente de observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, que pertence ao título "Da Ordem Social". Por terem esta natureza tributária é que o art. 149 determina que as contribuições sociais observem o inciso III do art. 150 (cuja letra 'b' consagra o princípio da anterioridade). Exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no parágrafo 6.º deste dispositivo, que no parágrafo 4.º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, da norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais*".

⁷³ CTN - Art. 4.º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

2.2 O sistema obrigacional de cobrança de tributos

Nada obstante o assento constitucional das normas que formulam os alicerces do sistema tributário brasileiro, cumpre relembrar que a mecânica de recebimento de receitas públicas pelo Estado segue o esquema obrigacional bipolar, cujos contornos se definem pela legislação infraconstitucional comum.

Assim, antes de se enfrentar a aplicação da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, impende revisitar, ainda que de forma sintética, a mecânica da cobrança de exações no ordenamento jurídico nacional.

Neste contexto, registre-se que a cobrança de tributos no Brasil segue a estrutura das relações jurídicas de natureza obrigacional. A obrigação tributária constitui, portanto, a peça fundamental no contexto normativo tributário em vigor, o centro do estudo do modelo relacional que propicia a arrecadação das receitas derivadas estatais, reconhecidamente necessárias para a manutenção das atividades estatais voltadas ao bem estar dos cidadãos.

De fato, reafirma-se, na linguagem de Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 139), que “o homem é um ser relacionado”.

Para Vicente Ráo (1960, vol. I, p. 37), “a atividade do ser humano sempre se exterioriza através de suas relações como os seus semelhantes, ou de sua ação sobre os bens materiais ou imateriais que lhe proporcionam os meios de conservação e desenvolvimento”.

É sabido, de outra banda, que são ricamente variadas as formas de relacionamento implementadas pelo ser humano em sua existência. E “o Direito, como sistema, disciplina grande parte destas relações, especialmente por normas legisladas”⁷⁴.

A qualificação de relação jurídica, por sua vez, é limitada àquele número de vinculações reguladas por norma jurídica.

Neste sentido, a lição de Ruy Barbosa Nogueira:

As relações humanas atingidas pelo Direito passam, por isso mesmo, a constituir “relações jurídicas” porque este lhes injeta eficácia. Assim, estas relações humanas se transformam em relações juridicamente vinculantes. Daí podermos distinguir na relação jurídica “a matéria e a forma”. A matéria provém da relação humana, a forma decorre da lei.⁷⁵

⁷⁴ NOGUEIRA, 1999, p. 139.

⁷⁵ Idem, Ibidem

Da incidência da norma ao fato avultam deveres e direitos que determinam o vínculo que une dois ou mais sujeitos: “ao dar direito a um, impõe ao outro o dever de cumpri-lo”⁷⁶, como bem observa Paulo de Barros Carvalho:

Eis que o nascimento dos direitos e deveres subjetivos no contexto da relação jurídica também se manifesta por um fato, instaurando-se mediante a formação de um enunciado lingüístico, protocolar e denotativo. No conseqüente da norma geral e abstrata, não temos ainda o vínculo, apenas os critérios para determiná-lo, isto é, as classes de predicados que a relação deverá conter. Somente com o enunciado do conseqüente da norma individual concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado - O, V e P.⁷⁷

Tomando por ponto de partida o conceito genérico, é bem de ver que a relação jurídica disciplinada por normas inseridas no sistema de direito tributário consubstancia a relação jurídico-tributária.

A ocorrência dessa relação humana que incide na lei tributária, isto é, que produz efeitos, faz surgir entre o Estado e o indivíduo direitos e obrigações recíprocos, formando o conteúdo de uma relação específica chamada relação jurídico-tributária.

Seguindo nesta trilha, assinale-se que do gênero relações jurídicas infere-se uma de suas espécies, a obrigação. Obrigação é a relação jurídica pela qual um sujeito (credor) tem direito a exigir de outro (devedor) uma prestação. A presença da prestação é, portanto, o predicativo que diferencia a obrigação no elenco das relações pessoais. Limitando o conceito e adicionando elementos tributários, chega-se à ideia de que obrigação tributária é uma relação de direito prevista na lei descritiva do fato em que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo uma prestação de natureza fiscal.

Em linha de princípio, a previsão genérica contida no sistema constitucional tributário não implica, por si só, o dever jurídico individualizado que obrigue o particular a transferir parte de seu patrimônio para os cofres públicos.

O vínculo que impõe tal dever somente surge com a subsunção dos termos da legislação editada pela entidade pública competente a um fato ocorrido na realidade da vida.

⁷⁶ NOGUEIRA, 1999, p. 140.

⁷⁷ CARVALHO, 2009, p. 130.

O surgimento da relação jurídico- tributária depende, pois, da perfeita adaptação da realidade fática à moldura legal que prevê as hipóteses de incidência da norma tributária. Ainda no particular, ressalte-se que o Código Tributário Nacional elegeu a obrigação tributária como elemento central.

Em sede de direito tributário, certa a obrigação, cabe à natureza da prestação definir-lhe a tipologia. A índole pecuniária do objeto da prestação induz o conceito de obrigação principal, “que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”⁷⁸.

Noutro giro, relacionado a prestações de fazer, não fazer ou tolerar, o dever jurídico leva à caracterização das obrigações acessórias, condutas prestadas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”⁷⁹.

Para Dino Jarach (1989, p. 80), são elementos da relação jurídico-tributária o sujeito ativo - titular da pretensão, do crédito tributário, credor do tributo - e o sujeito passivo, principal ou devedor principal do tributo, também denominado contribuinte. Além deles, os sujeitos passivos co-devedores ou responsáveis pelo tributo por causa originária (solidariedade, substituição) ou derivada (sucessão na dívida tributária); o objeto, a prestação; e o fato jurídico tributário, diga-se, o pressuposto de fato a que a lei vincula o nascimento da relação tributária.

A rigor, o sujeito ativo é a pessoa de direito público revestida de competência constitucional, para mediante lei instituir o tributo exigido.

Dino Jarach (1989, p. 81) ainda alerta para o fato de que a lei tributária pode atribuir o poder de exigir tributo a pessoa desprovida de soberania estatal (v.g., autarquias), e “sujeito ativo do qual há de ocupar-se no direito tributário material é aquele ao qual efetivamente corresponde o crédito do tributo, não o sujeito que dita a lei tributária, nem o sujeito ou os sujeitos aos quais deverá ser atribuído o produto da arrecadação dos tributos”.

Quanto ao sujeito passivo, será a pessoa física ou jurídica obrigada a proceder ao recolhimento do valor tributário devido, encontrando-se direta ou indiretamente vinculada ao núcleo da hipótese de incidência, cuja identificação se extrai da lei respectiva, em consonância com conceitos do sistema constitucional à luz do fato impositivo.

⁷⁸ CTN, art. 113, parágrafo 1º.

⁷⁹ CTN, art. 113, parágrafo 2º.

O sistema constitucional indica ao legislador o caminho na determinação do sujeito passivo, que deve ser a pessoa cuja capacidade contributiva se releve na concretude do fato que atrai a incidência da legislação tributária material.

Sem embargo, a par do contribuinte - vale dizer, do sujeito passivo que interfere diretamente na ocorrência do fato impositivo - o legislador pode eleger um responsável tributário, pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda deslocar a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra que fique na posição jurídica daquela. Ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição - quando prevê o destinatário tributário - ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa.

No que se refere ao objeto, dúvidas não há quanto à preponderância da prestação consubstanciada no pagamento de prestação pecuniária. Paulo de Barros Carvalho⁸⁰ entende haver necessidade de quantificação econômica para determinar a natureza prestacional de um dever jurídico.

2.3 A incidência do princípio da segurança jurídica no procedimento administrativo tributário

Assentadas, de forma sintética, as premissas da relação jurídica que impõe ao particular o dever de pagar tributos ao estado, cumpre, então, verificar a forma pela qual ocorre a interferência do princípio da segurança jurídica na atividade administrativo-fiscal do Estado.

2.3.1 O lançamento como procedimento para a constituição do crédito tributário

Na condição de sujeito da obrigação tributária, o objetivo do Estado é receber o crédito devido por seus súditos, a fim de obter recursos para a consecução das necessidades coletivas da comunidade governada.

Ilustra, no particular, Francesco Antolisei⁸¹:

⁸⁰ CARVALHO, 2009, p. 130.

⁸¹ ANTOLISEI, 1995, p. 277.

la principale fonte di reddito dello Stato moderno – per il quale l'utile dei beni patrimoniali costituisce, senza dubbio, un cespite secondario – sono le prestazioni pecuniarie richieste ai cittadini per far fronte ai sempre maggiori adempimenti che la presenza vie più penetrante dello Stato medesimo nella vita sociale rende necessari.

Para fazer cumprir os comandos legais impositivos de exações fiscais, a entidade estatal perfaz uma série de atos que formalizam e efetivam a exigência fiscal. Por si só, a subsunção da norma ao fato não determina a possibilidade do Estado exigir a exação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que estará a depender de condutas positivas estatais indispensáveis à cobrança do crédito.

Exsurge, então, a diferença entre o direito tributário material (ligado à ocorrência do fato) e o direito tributário formal (ao estudo da formalização do crédito)⁸².

Ruy Barbosa Nogueira, com efeito, descreve os dois tipos:

Enquanto no direito tributário, que é um direito essencialmente obrigacional, quase toda a teoria do direito material gravita em torno do fato gerador jurídico-tributário, também grande parte da teoria do direito formal tributário gravita em torno do lançamento. O lançamento constitui um dos institutos mais típicos do direito tributário, e também no campo deste é um dos de maior importância teórica e sobretudo prática. Basta lembrar que se "abstratamente" não pode existir tributo sem lei que o institua e se "objetivamente" não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, "subjetivamente" não pode ser efetivada a arrecadação ou o pagamento de nenhum tributo sem apuração, cálculo e identificação do contribuinte, que são funções específicas do lançamento.⁸³

O instituto do lançamento, portanto, é “a mecânica da investigação e da determinação da obrigação tributária que compreende a seqüência de atos tendentes à individualização da relação de crédito”⁸⁴.

Sua produção se insere no que Ruy Barbosa Nogueira (1973, p. 22) chamou de *Estatuto do Contribuinte*, “cujos direitos e garantias são tão respeitáveis quanto os da

⁸² Para James Marins, "o Direito Tributário tem como núcleo a relação jurídico-tributária de caráter obrigacional, através da qual se estabelece um vínculo pecuniário entre Estado e contribuinte. Este vínculo pecuniário nasce a partir do fenômeno da incidência que ocorre no plano do Direito Tributário Material e que corresponde ao momento estático da relação jurídico-tributária (existência da obrigação tributária). Direito Tributário formal seria "o subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas mobilizantes, procedimentais, que disciplinam fiscalização, formalização (lançamento) e cobrança administrativa do crédito tributário" (MARINS, 2001, p. 93).

⁸³ NOGUEIRA, 1973, p. 30

⁸⁴ Idem, Ibidem.

Fazenda Pública e devem ser assegurados não só pelos poderes legislativo e judiciário, mas pelo Poder Executivo, a quem cabe o efetivo e amplo exercício do lançamento tributário”.

No ponto, registre-se que o artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo - e sendo o caso - propor a aplicação da penalidade cabível”. O parágrafo único do mesmo artigo prescreve: “a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Na visão de Emilio Betti (1950, p. 300), a noção de procedimento “*consiste in più atti giuridici successivi diretti alla medesima finalità, dei quali atto che segue pressuppone necessariamente il precedente, e prepara e preannuncia il susseguente. Le forme più complesse di procedimento s'incontrano nel campo del diritto pubblico, nelle figure del procedimento giurisdizionale e amministrativo*”.

Não se pode deixar de apreciar, de outra parte, a diversidade de fases do lançamento.

A primeira corresponde ao procedimento que verifica os pressupostos para a prática do ato do lançamento. Conquanto concatenados os atos preparatórios e o seu final, o lançamento pode ser isoladamente apreciado, à parte a análise dos pressupostos.

Como exemplo, ofereça-se a hipótese de um processo de fiscalização legítimo, que tenha observado os comandos normativos e garantido todos os direitos do sujeito passivo, mas tenha dado origem à prática do lançamento por autoridade incompetente.

Não se haverá de falar em nulidade dos atos fiscalizatórios - que subsistirão no ordenamento jurídico - porém somente da ilegalidade do ato final, consubstanciado no lançamento.

Nada impedirá que a autoridade competente, valendo-se do escorreito procedimento prévio, legitimamente possa lançar o valor devido pelo contribuinte e exigilo na forma regular.

Imagine-se, outrossim, um ato de lançamento levado a efeito à minguada de prévio procedimento fiscalizador, e que a administração possua as informações necessárias à prática deste. Não se estará diante de nulidade, eis que poderá tratar-se inclusive do lançamento de ofício, previsto no ordenamento jurídico em vigor.

Aperfeiçoado o lançamento, abre-se oportunidade para constituir o processo administrativo fiscal.

Apreendendo o conjunto da obra relacionado ao tema, não se pode fugir a duas inarredáveis conclusões quanto à eficácia do lançamento. A primeira relativa ao nascimento da obrigação tributária. Por determinação legal⁸⁵, há que se concluir que o surgimento do vínculo se dá com a ocorrência do fato gerador; não com o lançamento, como pretendem os defensores de teorias constitutivistas. A segunda conclusão, di-la com propriedade Alberto Xavier:

O fato de a obrigação tributária ser certa em si mesma não impede que quanto a ela se gere situação de incerteza, pois que como fundamento da abstração e do efeito preclusivo encontra-se a incerteza objetiva, resultante da simples potencialidade de uma contestação, de um conflito de apreciação quanto à existência e ao conteúdo da obrigação.⁸⁶

Daí a necessidade do ato de lançamento, “concebido pela lei como forma de remoção ou eliminação da incerteza objetiva que impende sobre a obrigação tributária”⁸⁷.

José Souto Maior Borges (1999, p. 421) não olvidou esta função cometida ao ato do lançamento, vislumbrando no ato administrativo a gênese da norma individual da obrigação tributária concreta fundada na obrigação tributária de caráter geral e abstrato nascida da ocorrência do fato jurídico-tributário.

Seguindo a linha exposta na certeza sobrenomeada, pondera que antes do lançamento não há débito, obrigação individualizada e concretizada. Há relação entre o dever jurídico do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e o dever do fisco, definido como o poder-dever de realizar o lançamento.

A doutrina alienígena não discrepa do entendimento de Alberto Xavier e Souto Maior Borges, visto que a questão dos efeitos do ato declaratório é o ponto de maior relevância no estudo da eficácia.

Na visão de Roger Merle (1949, p. 302), o aspecto substancial do ato declaratório é não limitar-se a reconhecer um direito preexistente, mas inovar o ordenamento jurídico: *la certitude ou une energie acruue, ou en determiner le contenu ou l'assiette*.

⁸⁵ CTN, art. 113.

⁸⁶ XAVIER, 1997, p. 580.

⁸⁷ Idem, Ibidem.

Independentemente da caracterização da eficácia do ato, imperativo se afigura o acerto da obrigação no ato posterior do lançamento, pelo que exsurge a esdrúxula dicotomia obrigação-crédito, que abala o conservadorismo da teoria geral das relações, pois que causa espécie ao civilista que na relação jurídico-tributária obrigação e crédito existam gêneses separadas pelo tempo, não constituindo faces concomitantes do mesmo evento.

É a solução ditada pelo conjunto das normas jurídico-tributárias, conferindo autonomia didática ao referido ramo de direito positivo.

2.3.2 O direito constitucional de impugnar o lançamento

Conquanto necessário à cobrança da exação fiscal, é bem de sublinhar que o ato de lançamento não vem de conferir, por si só, contornos de definitividade ao crédito tributário decorrente da obrigação geral e abstrata.

Em obediência a princípios constitucionais de legalidade, ampla defesa e do contraditório administrativo - notadamente ao direito de petição⁸⁸ -, bem como do próprio instituto da segurança jurídica, é garantido ao sujeito passivo da obrigação tributária, como ao fisco, pleitear a revisão dos termos do lançamento, qualquer que seja sua modalidade⁸⁹.

⁸⁸ Para José Afonso da Silva, “direito de petição define-se como direito que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos poderes públicos sobre uma questão ou uma situação, para denunciar uma lesão concreta e pedir reorientação da situação, ou solicitar uma modificação do direito em vigor no sentido mais favorável à liberdade”. O constitucionalista ainda informa que o referido direito “está consignado no art. 5.º, XXXIV, que a todos assegura direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Há nele uma dimensão coletiva consistente na busca ou defesa de direitos ou interesses gerais da coletividade” (SILVA, J., 2001, p. 445).

⁸⁹ Quanto à tipologia do lançamento, desenvolve-se esta pesquisa pela lição de Hugo de Brito Machado: “Existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. Diz-se lançamento de ofício quando por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de colaboração do sujeito passivo. Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente por outra modalidade. Por declaração é o lançamento feito em face da declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147). Exemplo de tributo cujo lançamento é feito por esta modalidade é o imposto de renda. Por homologação é o lançamento feito quanto a tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa”. (MACHADO, 2001, p. 146)

E passível de revisão, de ofício ou a pedido do sujeito passivo, o lançamento pode dar lugar a processo administrativo tributário cuja decisão final espelhará - agora sim - o crédito definitivamente constituído⁹⁰.

Vittorio Cassone (1997, p. 146) define processo administrativo tributário a partir da ideia de “um conjunto de atos escritos que têm por fim determinar e exigir o crédito tributário, sendo assegurados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa”.

Por sua vez, Rubens Gomes de Souza (1975, p. 147) define-o como sendo “a controvérsia entre o contribuinte e o Fisco a propósito da existência, das características ou do montante da obrigação tributária”. A seu ver, conformando-se o contribuinte com os termos do lançamento, o caminho natural é a extinção da obrigação por uma das hipóteses já estudadas.

Sem embargo, “pode ocorrer a hipótese do contribuinte não se conformar com o lançamento e pretender discuti-lo; a discussão segue-se naturalmente ao lançamento, que constitui o ponto de partida e versa fundamentalmente sobre três pontos: i) existência da obrigação: o contribuinte pode negar a própria obrigação, sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que o fato porventura ocorrido não se identifica com o fato gerador previsto na lei; ii) características da obrigação: sem negar a existência da obrigação, o contribuinte alega que a verificação do fato gerador não foi exatamente feita pelo Fisco, e por conseguinte a obrigação não tem as características atribuídas pelo lançamento; como aspecto desta segunda hipótese, o contribuinte pode discutir; e iii) montante da obrigação, isto é, sustentar que deve quantia menor que a cobrada”⁹¹.

Perante a instância administrativa, o sujeito passivo da obrigação tributária pode discutir o conteúdo do ato de lançamento, impugnar exigência, valor e características. Avançar e até pode requerer restituição da quantia recolhida aos cofres públicos, ou seja, dar início ao contencioso administrativo pós-extinção da obrigação tributária.

⁹⁰ Na visão de Marins, há três momentos ontologicamente distintos no *iter* administrativo: procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento (fiscalização e apuração); ato de lançamento de tributos e/ou de aplicação de penalidades administrativas; e processo administrativo tributário de julgamento (julgamento da impugnação ao lançamento). E o autor completa: “*O ato administrativo aparece em etapa intermediária entre o procedimento e o processo. Pode ao mesmo tempo demarcar o fim do procedimento e o início do processo. Processo e procedimento não podem ser confundidos. O processo administrativo tributário refere-se ao conjunto de normas que disciplinam o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública. O procedimento fiscal tem caráter “fiscalizatório” ou “apuratório” e a finalidade de preparar o ato de lançamento*”. (MARINS, 2001, p. 196/7)

⁹¹ SOUZA, 1975, p. 145.

Novamente da lição de Rubens Gomes de Souza (1975, p. 146) se inferem as características do contencioso administrativo com simplicidade e clareza:

Uma primeira característica do contencioso tributário é constituir uma *continuação*, ou uma *antecipação*, ou ainda uma *reabertura* do processo de lançamento: em qualquer hipótese, o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo de lançamento. Com efeito, se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica em suspenso até decisão final do processo, e essa decisão constituirá o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo), ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar parcialmente), ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente). Igualmente, quando o contribuinte pede restituição de tributo já pago (§ 32) ocorre a revisão do processo de lançamento que deu origem ao pagamento, revisão que pode ter um dos três resultados que acabamos de indicar. Finalmente, quando o contribuinte alega algum direito seu antes mesmo de o fisco tomar qualquer iniciativa, pratica-se uma antecipação do processo de lançamento que normalmente viria a ocorrer mais tarde: também nessa hipótese a natureza do processo é a mesma do lançamento, e o seu resultado pode ser qualquer dos três já indicados.

Aponta ainda o autor que a segunda característica é o contencioso administrativo ser iniciativa do contribuinte, na medida em que compete ao sujeito passivo alegar o que entende ser de seu direito, “seja contraditando o lançamento de iniciativa do fisco, seja alegando diretamente que não deve ser lançado, seja pedindo restituição do que já tenha pago”⁹².

O terceiro predicativo acha-se definido na ocorrência da inversão do ônus da prova no seio do processo administrativo⁹³.

⁹² Descreve-o o autor: “Normalmente, é regra geral de direito processual que o autor deve provar o que alega: quem pretenda cobrar de outrem uma dívida deve provar que a dívida existe, qual sua origem e seu montante, e que o devedor é de fato aquele de quem a exige. Entretanto, esta regra não se aplica à cobrança de tributos, porque aquilo que o fisco pode cobrar do contribuinte como dívida ativa (§ 43) goza de presunção de certeza e liquidez. Chama-se “certa” a dívida quanto de cuja existência não se duvida; e “líquida”, a dívida certa, quanto a cujo montante não há dúvida. Via de regra, como dissemos, a prova da certeza da dívida como de sua liquidez incumbe ao autor, isto é, ao credor que pretenda cobrá-la em juízo. Em se tratando de dívida fiscal, a lei presume a favor do fisco tanto a certeza como a liquidez da dívida do contribuinte, tal como resulta do lançamento. De modo que o fisco, para cobrar seus créditos, nada precisa provar: basta que exhiba em juízo a certidão da dívida e a prova de que está feita a seu favor, em virtude daquela presunção da lei, que constitui o privilégio processual do fisco. Incumbirá ao contribuinte fazer prova contra a pretensão do fisco, de modo que da presunção de certeza e liquidez de que goza o crédito fiscal decorre um segundo privilégio a favor do fisco, a inversão do ônus da prova. Normalmente, incumbe a quem alega fazer a prova de suas alegações; mas, em se tratando de crédito fiscal, essa prova já estando feita, para o fisco, pela presunção de certeza e liquidez, compete ao devedor, isto é, ao contribuinte, destruir essa presunção fazendo a prova contrária.” (SOUZA, 1975, p. 147)

⁹³ Idem, Ibidem, p. 148.

No que respeita ao procedimento propriamente dito, é bem de ver que o contencioso se inicia com a figura da impugnação, em petição do contribuinte dirigida à autoridade administrativa que expediu o lançamento no prazo determinado na lei relativa ao tributo impugnado, pelo que, em regra, resta suspensa a exigibilidade da exação.

Da decisão desfavorável ao sujeito passivo proferida pela autoridade administrativa caberá recurso para órgão colegiado superior, à luz da legislação aplicável.

2.3.3 *Segurança jurídica, justiça da lei tributária e procedimento administrativo*

Revisitada a questão da constituição do crédito tributário, cumpre, então, retomar a trilha do estudo da segurança jurídica nesta seara.

No particular, impende ressaltar que uma das garantias fundamentais que o Estado de Direito garante aos cidadãos contribuintes no procedimento tributário é exatamente a segurança jurídica, que abarca, a exemplo do que ocorre no processo judicial, as imposições procedimentais à Administração tributária, sempre voltadas à proteção do sujeito passivo. No ponto, colha-se o pensamento de Heleno Taveira Torres:

No Estado Democrático de Direito os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. No caso do sistema constitucional tributário, a *certeza* vê-se atendida pela legalidade e suas variantes formais e materiais, como na definição das espécies de tributos e discriminação material de competências, proibição de analogia, reserva de lei complementar, exigência de legalidade formal para instituir ou aumentar tributos e determinação de critérios para efetividade material dos direitos e garantias fundamentais em matéria tributária. A *estabilidade* intrassistêmica confere previsibilidade a partir da hierarquia e relações de coordenação e subordinação entre competências, princípios e regras jurídicas, previsibilidade e estabilidade das relações e, principalmente, pela abertura axiológica do sistema jurídico, com sua diferenciação em relação aos demais sistemas e dever de preservação dos valores institucionalizados. E, conforme a comunicação entre certeza e coerência, a *confiabilidade* funcional determina, operacionalmente, a confiança dos sujeitos na *normalidade* do sistema, na estabilidade controlada das relações e expectativas de direitos e obrigações e na garantia da concretização de direitos e liberdades individuais, na aplicação das leis tributárias.⁹⁴

⁹⁴ TORRES, 2012, p. 22-23.

A segurança jurídica, no âmbito da matéria administrativa tributária, não possui uma configuração particular, diferente daquela verificada nas demais áreas do Direito, conforme bem ressalta César García Novoa (2000, p. 102).

Afirma o autor que, neste campo, a segurança jurídica representa a submissão da atividade pública de obtenção de receitas a um ordenamento normativo material, a regras hierarquicamente superiores que definem os contornos da tributação⁹⁵.

Aplicando o princípio da segurança jurídica aos institutos tributários, tem-se a seguinte estrutura arquitetada por Hector Villegas:

*La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre lo mismo. Implica también certidumbre que no se realizarán alteraciones “que vayan para atrás” cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisdiccional.*⁹⁶

Cuida-se, assim, de previsibilidade, certeza e calculabilidade das prestações tributárias, bem como da proibição da existência de leis com efeitos retroativos, salvo situações específicas, que não venha de afetar negativamente a esfera privada.

O Sistema Constitucional Tributário brasileiro, neste sentido, consagra diversos mecanismos voltados para a obtenção da segurança jurídica, como a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade.

Para José Eduardo Soares de Melo, somente é “possível cogitar de efetiva segurança jurídica quando os contribuintes tenham o prévio conhecimento das exigências fiscais, que lhes permita planejar, e exercer, as atividades particulares ou profissionais”⁹⁷.

Pedro Leonardo Summers Caymmi acrescenta:

Os cidadãos, portanto, devem ter a possibilidade de, antecipadamente, apreender o *quantum* de tributos terão que pagarem função de exercício de suas atividades. Uckmar, quanto a esta exigência, relata a experiência da Igreja da Cientologia nos Estados Unidos, que, lançando uma campanha de proteção ao contribuinte, afirmava que *a tax is unsuitable for a democracy if it can't be understood by the taxpayers themselves*.⁹⁸

⁹⁵ NOVOA, 2000, p. 102-104.

⁹⁶ VILLEGAS, n. 66, p. 09-10.

⁹⁷ In: MARTINS (Coord.). 2005, p. 205.

⁹⁸ CAYMMI, 2007, p. 56.

Alberto Xavier (1978, p. 46), enriquecendo este conceito, afirma que “as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais”.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, afirma que a segurança jurídica em matéria tributária “abrange a elaboração, a aplicação (no direito tributário, o lançamento), a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado”⁹⁹.

Tem-se, portanto, que a ideia de rígida determinação das hipóteses e consequências das normas ganha especial relevância no Direito Tributário, resultando, num primeiro momento, no princípio da tipicidade tributária.

Para Roque Carrazza (2000, p. 300), em matéria tributária “a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma ação-tipo (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo¹⁰⁰”, já que “a segurança jurídica com o seu corolário de proteção da confiança leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada, com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária”.

Neste sentido, as garantias jurídico-fundamentais da segurança jurídica no procedimento tributário atuam, aprioristicamente, nas relações jurídicas com o cidadão contribuinte, precisamente porque vinculam o Fisco a regras relativas a certeza do direito, e estabilidade, confiabilidade e normalidade do sistema.

Assim, a segurança jurídica está diretamente ligada à eficácia do sistema jurídico tributário e à legalidade do procedimento tributário, na medida em que garante que a lei tributária seja rigorosamente respeitada e que ninguém seja obrigado a pagar tributos não previstos na lei ou para além do previsto em lei.

Nada obstante, só faz sentido pugnar por uma cuidadosa observância da lei tributária se ela própria for justa.

De fato, a segurança jurídica exige, antes de mais nada, leis justas, como tais entendidas pela sociedade, e que devem ser corretamente interpretadas e aplicadas pelo Fisco e objeto de intenso controle jurisdicional na resolução dos conflitos que se suscitem.

⁹⁹ In MARTINS (coord.). 2005, p. 75.

¹⁰⁰ CARRAZA, 2010, p. 298.

Por outro lado, a segurança jurídica está associada à certeza jurídica, que se traduz na estabilidade, na cognoscibilidade e na previsibilidade do direito. Isto significa que os cidadãos contribuintes devem poder conhecer as normas jurídicas e, em geral, o direito aplicado pela Administração tributária, a fim de poderem ajustar a sua conduta a essas normas e esse direito. António Francisco de Sousa, ao discorrer sobre o tema, acentua:

O direito tem necessidade de estabilidade, uma vez que sucessivas e frequentes alterações geram nos cidadãos incerteza sobre o futuro, que deixam de poder programar as suas decisões com segurança, decisões que muitas vezes levam tempo a preparar e se prolongam no tempo. A tributação é parte importante das decisões dos contribuintes, pelo que eles necessitam de saber claramente a que lei e a que obrigações fiscais ficam sujeitos. A estabilidade do direito é, pois, essencial para os seus destinatários. A proibição de retroactividade das normas tributárias, a garantia de prazos de vigência, de publicidade das normas e das decisões da Administração tributária e a legalidade são, entre outros, factores de estabilidade jurídica.¹⁰¹

Heleno Taveira Torres, de igual modo, reitera a relevância da previsibilidade, da estabilidade e da certeza no direito tributário:

No direito tributário a previsibilidade tem importância capital para a vida dos contribuintes, como certeza de orientação para que possam planejar suas atividades e atos patrimoniais cientes das repercussões fiscais de suas condutas. A previsibilidade é a segurança jurídica sobre o “futuro”, resguarda o contribuinte pela prevenção de riscos, sanções e conflitos. Diante disso, a segurança jurídica da atualidade deixa de ser fortemente centrada sobre os efeitos sobre o passado para ser a segurança de expectativas do porvir, da organização do futuro. O curso das ações dos contribuintes depende de pautas de previsibilidade das leis. No tempo presente, pela segurança jurídica exige-se determinação de conceitos, objetividade e clareza das leis tributárias, pois dificuldades na definição das condutas podem induzir contribuintes a erros ou ao descumprimento da legislação, o que lhes poderá render sanções ou até mesmo a privação de liberdade.¹⁰²

O autor ainda cita as lições de Klaus Tipke sobre o tema, para quem, em direito tributário, “a segurança jurídica é intensamente prejudicada especialmente quando leis são revogadas ou modificadas agravando para o futuro: o sujeito passivo planeja com base em uma determinada situação jurídica. Essa situação jurídica é afastada ou tão essencialmente alterada que o motivo e a finalidade do planejamento tornam-se caducos. (...) O déficit de

¹⁰¹ SOUSA et. al., 2012, p. 77.

¹⁰² TORRES, 2012, p. 125.

proteção constitucional à confiança deve ser atribuído ao fato de que o BVerfG define a retroatividade com base na realização do tipo legal e não com base no isolamento da atuação planejada da confiança”¹⁰³.

Porque a segurança jurídica é indissociável da certeza jurídica, não pode haver segurança jurídica sem clareza e precisão das normas jurídicas. Só normas jurídicas tributárias estáveis e conhecidas (ou facilmente conhecíveis) podem assegurar as seus destinatários níveis elevados de certeza e, assim, de segurança jurídica na sua interpretação e aplicação pelo Fisco.

A relevância do tema não escapou à proficiente atenção de Cesar García Novoa:

*La seguridad no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre la cuantía de la obligación, sino que cuando la certeza dependa de un acto administrativo de aplicación, ésta sea pronta y definitiva, tal y como se deduce de los principios que inspiran la Ordenanza Tributaria alemana. Como há señalado Paulick, la determinabilidad del contenido de la obligación tributaria será la sustancia de la seguridad jurídica tributaria. Y ello no solo supone que el contenido de la obligación sea susceptible de ser fijado con cierta exactitud, sino que la singular determinación del tributo se haga también de forma segura y con prontitud y definitividad. Em suma, que se cumpla la exigência de consolidación pronta de ls situaciones jurídicas de pendência.*¹⁰⁴

A essência do Direito não se confina à letra da lei.

Este é resultado de uma interpretação e aplicação que se vai consubstanciando e impondo com o tempo, com a diversidade dos casos que vão surgindo. Assim, a verdadeira essência do Direito não está apenas plasmada na lei, mas à letra desta é acrescentado um casuismo interpretativo e aplicativo que lhe confere a sua identidade própria e dimensão específica.

Em última instância, os contornos específicos do direito são definidos pela jurisprudência, embora esta também esteja sujeita à crítica e à evolução, num permanente desenvolvimento.

Para o Direito e para a justiça em concreto, são relevantes a interpretação e a aplicação da lei, tal como o controle jurisdicional. Por conseguinte, o direito procedimental e o direito processual contribuem para a segurança jurídica na perspectiva da garantia dos direitos dos cidadãos. Nada obstante, a garantia assegurada ao cidadão pressupõe o

¹⁰³ TIPKE e LANG, 2008, p. 254-255.

¹⁰⁴ NOVOA, 2000, p. 113.

conhecimento, em essência, do que lhe é aplicável, permitindo que este possa, ulteriormente, criar as suas expectativas e avaliar as consequências jurídicas de seus próprios atos.

Neste concerto de ideias, António Francisco de Sousa mais uma vez assevera:

A eficácia do sistema tributário e a sua justiça exigem a correcta interpretação e aplicação da Norma tributária pela Administração capaz de proporcionar segurança jurídica ao cidadão contribuinte, o que exige, por sua vez, imparcialidade e objectividade da Administração e das instâncias de controlo, apesar da inevitabilidade de alguma margem de flexibilidade na aplicação da lei (e não na sua interpretação), a qual, no entanto, é sempre e apenas um meio para a justiça do caso concreto e nunca uma via para o arbítrio e o capricho pessoais. Por conseguinte, não nos referimos à indeterminação de toda a norma jurídica, que é sanável com o recurso de técnicas conhecidas da hermenêutica jurídica. A indeterminação da Norma que deixa ao seu aplicador alguma margem de flexibilidade para a realização da justiça no caso concreto é a indeterminação insuprível pela simples aplicação dos métodos interpretativos, geralmente resultante da utilização intencional pelo legislador de conceitos e expressões cujo “preenchimento” só pode ser feito pelo recurso a juízos valorativos ou apreciativos do aplicador da lei, os quais são indispensáveis para a realização da justiça no caso concreto pela tomada de decisão certa e exigida pelas circunstâncias em apreço.¹⁰⁵

Uma das formas de controle da aplicação da norma jurídico-tributária é constituída pelo chamado controle de procedimento, no qual se fiscalizam, nomeadamente, a imparcialidade e a objetividade da aplicação normativa (e em geral do procedimento tributário). Outra forma de controle tem lugar pela via da participação direta do contribuinte.

O procedimento tributário do Estado de Direito, como já se disse anteriormente, é uma série de atos concatenados que devem ser acompanhados pelos interessados.

Esta participação reforça a segurança jurídica do procedimento tributário, na exata medida em que permite o seu controle pelos interessados e, assim, a correção e a denúncia de erros ou omissões com reflexo na decisão final.

Na interpretação e aplicação das normas tributárias, a Administração está também vinculada à observância de diversos princípios jurídico-tributários, entre os quais se destaca, sobretudo, a vinculação ao “interesse do Fisco”, bem como a outros princípios como o “realismo tributário”.

¹⁰⁵ SOUSA, 2000, p. 81.

Também o direito à informação dos cidadãos contribuintes no âmbito dos pedidos de informação que dirigem ao Fisco em casos nos quais tenham dúvidas gera comumente na Administração um dever de resposta acompanhado de uma vinculação à informação dada ao contribuinte que naturalmente contribui largamente para a segurança jurídica.

Por fim, é de se ressaltar que outro importante fato de segurança jurídica tributária é constituído pelas figuras jurídicas da decadência do direito de tributar e da prescrição do direito de exigir a obrigação de pagamento do imposto.

2.3.4 Justiça e imparcialidade na atividade tributante do Estado

Um novo elemento indutor de segurança jurídica tributária reside na imposição de justiça e imparcialidade às decisões tomadas em matéria tributárias, exigências que são expressamente feitas a toda a Administração pública. Nesta seara, impende registrar que não se pode definir, em termos definitivos, o conceito de justiça administrativa e o que a distingue do princípio da imparcialidade, mas é possível descortinar as linhas mestras e, sobretudo, exigir a sua realização no caso concreto.

Mais importante do que encontrar uma definição teórica plenamente satisfatória, mister se faz concentrar as atenções na realização da justiça no caso concreto, sendo igualmente certo que a justiça é um conceito necessitado de concretização, pelo que deve ser apreciado em cada caso, isoladamente.

Em termos gerais, o princípio da justiça é acatado quando, na hipótese em concreto, a lei e o Direito foram devidamente interpretados e aplicados. Em situações específicas, faz todo o sentido aludir ao princípio da justiça como exigência jurídico-administrativa, como acontece, por exemplo, no caso de a lei impor a justa ponderação dos interesses em conflito. A imparcialidade da Administração pública constitui uma exigência jurídica de fundamental importância na segurança jurídico-tributária.

Dela ainda decorre a necessidade de transparência dos atos da Administração, consoante defende o magistério de António Francisco de Sousa:

O princípio da transparência constitui uma garantia preventiva de imparcialidade. O princípio da transparência exige que os órgãos da Administração actuem não só com objectividade, isenção e equidistância dos interesses em presença, mas também dando essa imagem, pois ela é fundamental para gerar nos cidadãos um sentimento de confiança na Administração Pública.¹⁰⁶

¹⁰⁶ SOUSA, 2000, p. 82.

Em verdade, “a falta de transparência equivale a um manto que oculta a função a actuação administrativa e que levanta a suspeita de falta de imparcialidade. Se não há transparência, não há ‘aparência de imparcialidade’, mas suspeita de parcialidade. Não chega, neste caso, que a Administração seja imparcial: deve afastar qualquer suspeita de que não é imparcial”¹⁰⁷.

Em síntese, o princípio da transparência protege o cidadão contra decisões obscuras e não isentas do Poder Público, ao tempo em que, por igual, assegura a confiança dos cidadãos na Administração, bem jurídico fundamental que será abalado pelo simples fato de risco de parcialidade, independentemente de, no caso concreto, a decisão administrativa ter violado ou não a garantia. Por isso, o risco de decisão não imparcial tem de ser evitado por abalar a confiança dos cidadãos numa atuação imparcial da Administração.

A imparcialidade da Administração tributária é indissociável de outros princípios jurídico-administrativos, como os princípios da boa fé, da igualdade, da proporcionalidade ou da justiça, mas esta proximidade, ou mesmo parcial sobreposição, não significa que o princípio da imparcialidade não ostente no direito tributário, tal como no direito administrativo em geral, uma identidade própria, mormente no que respeita ao dever de equidistância e à observância dos impedimentos legais.

Por outro lado, a imparcialidade da Administração tributária impede que ela tome em consideração, nas suas condutas e decisões, aspectos estranhos àqueles que juridicamente são relevantes para o caso concreto, tais como relações familiares, de amizade ou inimizade, de simpatia, amor ou ódio, de opção religiosa ou ideológica, de filiação partidária ou outra, etc..

Os fatos a considerar são apenas os permitidos e impostos por lei.

A imparcialidade é, pois, indissociável da boa fé e deve ser exercida apenas com os olhos postos no escrupuloso exercício dos deveres funcionais, na mais estrita observância da lei e do direito, no genuíno objetivo de alcançar os fins da lei e do interesse público em geral.

Não há observância desses princípios quando se verifique violação da imparcialidade. São sobejamente conhecidas práticas condenáveis de tributação infundada e por excesso, movidas por orientações superiores de aumento das receitas fiscais ou mesmo por decisões mórbidas de sacrificar quem auferia maiores rendimentos ou possui maior fortuna.

¹⁰⁷ SOUSA, 2000, p. 342.

Estas práticas, de que também fazem parte as inversões de ônus de prova sem base legal, não correspondem ao exercício funcional dos deveres profissionais dos agentes da Administração tributária que, como quaisquer outros funcionários públicos, têm apenas de se concentrar na observância da lei e na busca dos seus fins.

A objetividade do procedimento tributário exige a rigorosa observância da imparcialidade, a qual é especialmente relevante na coleta de fato relevantes para a decisão e na sua avaliação ou ponderação relativa ou global.

Assim, nesse âmbito de isenção de quem intervém no procedimento tributário é condição de objetividade e, assim, de segurança jurídica, devendo o infrator que se serviu dos seus poderes para violar a lei e atingir outros fins ser responsabilizado.

2.3.5 Tributação e boa fé

Como bem observa Gilmar Ferreira Mendes, “não se pode olvidar que o Fisco deve sempre se conduzir com lealdade e boa fé, sendo-lhe vedada a adoção de condutas contraditórias ou que atentem contra a confiança legítima dos contribuintes”¹⁰⁸.

A boa fé é importante elemento constitutivo de segurança jurídica no procedimento tributário, tanto do ponto de vista da Administração, como sob o prisma do próprio contribuinte.

É o que se depreende do pensar de Heleno Taveira Torres:

O emprego da boa fé objetiva é a maior evidência de efetividade dos princípios da *moralidade* (Administração Pública) e da *dignidade da pessoa humana* como conteúdo de segurança jurídica (contribuinte) no Direito Tributário, de modo a assegurar práticas responsáveis e legítimas quer no agir administrativo em conformidade com a boa fé, quer no exame de conduta dos sujeitos passivos, na interpretação das leis tributárias, mormente quando constatada a efetiva ignorância da lei tributária aplicável ou naqueles casos não bem de “colaboração”, mas de aplicabilidade obrigatória da lei tributária diretamente pelo sujeito passivo (caso de auto tributação), nos quais a conformidade à legalidade não passa por prévio controle das autoridades fiscais.¹⁰⁹

Com efeito, referido princípio constitui um paradigma de procedimento honesto, respeitador da lei e do Direito, e impõe que, no exercício de seus poderes, a Administração

¹⁰⁸ Brasil. STF, Ação Cautelar nº 2.436, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 03.09.2009.

¹⁰⁹ TORRES, 2012, p. 296

tenha uma conduta ética irrepreensível, seja correta, e adote um comportamento leal em relação ao cidadão.

Noutro giro, a conduta de boa fé é aquela que não se limita a respeitar a letra da lei, mas que obedece ao seu espírito, revelando uma preocupação de justiça no caso concreto e de integral busca do interesse público.

Destarte, não age de boa fé, por exemplo, aquele agente que se limita a perseguir seus interesses próprios, as suas paixões, iras ou caprichos pessoais, apenas porque não há uma lei que expressamente o proíba. Na gestão da coisa pública é de se exigir mais que a simples não violação da lei formal, eis que quem exerce o poder público tem que o fazer segundo um padrão de conduta, de pessoa de bem, de forma justa, eficiente e ponderada.

Quaisquer tentativas para contornar as vinculações legais, para as iludir, para reduzir a sua amplitude, são práticas de má fé, *rectius* ilegais.

O princípio da boa fé é, portanto, uma exigência fundamental para o adequado relacionamento entre a Administração e o particular, embora, à partida, se deva presumir que ambos agem revestidos desta condição no direcionamento de seus interesses e na busca de suas necessidades. Constitui, portanto, não somente um complemento extraordinário ao procedimento administrativo, mas uma exigência imanente do próprio sistema, que se tornará ilegal na sua ausência.

Registre-se, no particular, que na hipótese em que os poderes administrativos são vinculados, a violação da boa fé não se manifesta com muita evidência. Ao revés, quando os poderes administrativos são discricionários ou admitem alguma margem de flexibilidade para a realização da justiça no caso concreto, a violação da boa fé é mais útil enquanto instrumento de verificação de ilegalidade, uma vez que nestes casos os instrumentos de controle são mais escassos e a possibilidade de dano ao particular se potencializa.

2.3.6 Tributação e proteção da confiança

Quase que inserida no conceito mais amplo da boa fé, também a proteção da confiança é uma exigência do direito tributário do Estado de Direito, notadamente na seara administrativa.

José Casalta Nabais informa o relacionamento estreito que existe entre a boa fé e a proteção da confiança:

Uma outra expressão do princípio da proteção da confiança, idêntica à concretizada no que vimos de dizer no concernente à retroactividade das leis fiscais, é a que se manifesta no princípio da boa-fé, enquanto proibição do *venire contra factum proprium*, a qual, embora tradicionalmente pensada e tratada relativamente às relações jurídico-privadas, também vale para as relações jurídico-públicas, e designadamente, nas relações entre o estado e os contribuintes.¹¹⁰

Neste domínio, significa que o contribuinte pode confiar nas expectativas que da correta interpretação da lei aplicável e em geral dos atos da Administração resultam para a sua relação tributária. No particular, anota Humberto Ávila:

O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação, que, ainda, por declaração de sua invalidade. Por isso, o princípio da proteção da confiança envolve, para sua configuração, a existência de (a) uma base da confiança, de (b) uma confiança nessa base, do (c) exercício da referida confiança na base que a gerou e (d) sua frustração por ato posterior e contraditório do Poder Público.¹¹¹

A atuação da Administração em obediência à proteção da confiança não se deve limitar à aplicação das regras substanciais referentes à incidência da norma tributária, mas a todas as circunstâncias envolvendo o procedimento de cobrança.

¹¹⁰ NABAIS, 1998, p. 408.

¹¹¹ E o autor ainda prossegue: “*Como o primeiro requer a confiança do particular em alguma manifestação (regular ou irregular, como se verá) do Poder Público, a sua aplicação envolve, por definição, uma tensão com outros princípios também integrantes do princípio da segurança jurídica: com o princípio democrático, que confere ao Poder Legislativo liberdade de configuração, em cujo núcleo está a faculdade de instituir novas regras ou de modificar as anteriores para adaptá-las à realidade – o que pode levar a uma descontinuidade de aplicação de regras anteriores, com o princípio da separação de Poderes, que confere a cada um dos Poderes, inclusive ao Poder Executivo, a prerrogativa de, dentro da sua área de competência, porém mediante critérios de conveniência e de oportunidade, concretizar o interesse público legalmente definido – o que também pode levar a uma interrupção, por anulação ou revogação de norma anterior ou edição de uma nova, na continuidade dos efeitos produzidos anteriormente; e assim com outros princípios que, de um outro modo, habilitam o Estado a introduzir novas regras ou a modificar as anteriores. Afinal, o particular não tem o direito de postular a manutenção da ordem jurídica tal como esta se configura no presente, dada a competência do Poder Legislativo de modificar a realidade normativa. Em outras palavras, no âmbito de aplicação do princípio da proteção da confiança apresenta-se – nas palavras de Couto e Silva – a tensão entre permanência e ruptura, estabilidade e mudança, entre o que pode ser eterno e o que tende à perpétua mudança.* (ÁVILA, p. 366-367).

Neste sentido, anote-se, *v.g.*, que o cidadão pode, em geral, confiar no objeto das notificações, quanto a prazos ou a limites de pagamento.

Também não pode haver alterações, nem mesmo por vontade das partes, dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, nem a Administração tributária pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias à minguada de autorização legal. Assim, se a Administração informar incorretamente o contribuinte cria uma legítima confiança.

Por outro lado, a Administração não pode nos atos que pratica em relação ao contribuinte, mantidos os pressupostos fáticos e legais anteriores, contrariar a sua prática normal com o mesmo particular. Uma vez criada uma expectativa legítima no contribuinte, a Administração deve respeitá-la, sob pena de violação do seu dever de boa fé.

Diogo Leite Campos (2001, p. 236) afirma que “criada a confiança do contribuinte num certo comportamento administrativo, vai contra a boa fé contrariá-lo, mesmo que a conduta fosse ilegal”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2010, p. 95), por sua vez, sustenta, de modo geral, que se “a Administração adotou determinada interpretação como correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. (...) por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo”.

Se a conduta que cria a expectativa é ilegal, mas não nula, a expectativa mantém-se se o contribuinte também estiver de boa fé.

Um desvio por parte da Administração em relação à sua conduta meramente anulável, mas legitimadora de expectativa no contribuinte de boa fé, só deve ser possível se a Administração tributária compensar o contribuinte pela quebra da legítima expectativa.

Para além do procedimento e tributação, a boa fé da Administração também deve verificar-se nos atos de fiscalização e controle.

E se erroneamente o Fisco indicou ao contribuinte um prazo mais curto que o devido, o contribuinte gozará sempre do prazo legal mais alargado; se a Administração indicou um prazo mais alargado que o legal, o cidadão, estando de boa fé, deve gozar do prazo mais alargado.

2.3.7 Tributação e o princípio da proporcionalidade

No procedimento administrativo, uma importante exigência para garantia da segurança jurídica se direciona ao princípio da proporcionalidade.

A sua aplicação é recente, conforme por mais uma vez atesta António Francisco de Sousa:

O princípio da proporcionalidade na actuação da Administração pública é relativamente recente no direito administrativo, pois surgiu apenas da metade do século XX, embora já a partir da segunda metade do século XIX diversos autores tivessem aludido à ideia de proporcionalidade. O reconhecimento formal do princípio da proporcionalidade como princípio fundamental da actuação da administrativa e como limite dessa mesma actuação teve lugar em finais da década de sessenta pelo Tribunal Administrativo Federal, na Alemanha, e pelo Conselho de Estado francês. Nos nossos dias, o princípio da proporcionalidade, já apontado como a maior “descoberta” do direito administrativo da segunda metade do século XX, apresenta-se como um princípio estruturante do Estado de direito, omnipresente na Administração, vinculando-a independentemente de previsão expressa da lei.¹¹²

O princípio da proporcionalidade, de fato, impõe três exigências cumulativas à decisão administrativa: adequação, indispensabilidade e proporcionalidade em sentido estrito. Pela adequação, a medida adotada pelo Poder Público deve permitir, em concreto, que se alcance o fim legítimo perseguido, que se confunde com o próprio desiderato da lei que está a ser aplicada, enquadrado no fim geral de toda a atuação da Administração, que é a persecução do interesse público. Pela exigência da indispensabilidade, a medida adotada no caso concreto deve ser absolutamente necessária ou exigível para se atingir o fim em vista com a medida, o que obriga a Administração a escolher, entre os meios adequados, o menos oneroso para o particular, o que menor sacrifício lhe causa, razão por que também se fala aqui de princípio da menor afetação.

De outra banda, o princípio da intervenção mínima obriga, no caso concreto, à menor afetação possível dos direitos dos cidadãos para a salvaguarda de interesses públicos superiores.

O dever de a Administração pública causar o menor dano possível ao particular implica, no caso concreto, a redução no mínimo exigível em termos de sacrifício para o cidadão, o que se pode manifestar em obrigar a pagar a menor quantia, a pagar no mais

¹¹² SOUSA, 2009, p. 12.

alargado espaço de tempo permitido por lei, a deter o cidadão pelo menor período de tempo permitido por lei, a reduzir os efeitos de sua ação ao menor espaço de geográfico possível, sendo também possível admitir, como manifestação concreta da indispensabilidade, a afetação do menor número possível de destinatários.

Por fim, a exigência de proporcionalidade em sentido estrito exige que os sacrifícios globais da medida administrativa para os seus destinatários e para o interesse público não estejam “fora de relação”, isto é, não sejam excessivos, no sentido de ultrapassarem claramente os benefícios que com segurança dela se esperam.

No fundo, a exigência em tela representa uma proibição de excesso, remetendo para uma ponderação custos-benefícios, em que os benefícios devem superar claramente os custos.

2.3.8 Segurança jurídica e participação do contribuinte

A garantia de segurança jurídica no procedimento tributário também está diretamente ligada à participação dos cidadãos nesse procedimento, a qual se apresenta, à luz do Estado de Direito, como uma garantia fundamental dos cidadãos.

A participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito é uma garantia decorrente do Estado de Direito, a qual que permite incrementar a qualidade, a justiça e a representatividade das decisões administrativas em matéria tributária, reforçando a própria dignidade da pessoa humana.

Tal garantia, embora não insculpida expressamente na nossa Constituição, já frequenta outros textos constitucionais, de que é exemplo o artigo 267 da Carta Magna de Portugal. Mais do que a garantia de participação dos interessados na gestão efetiva dos serviços administrativos, importa destacar, aqui, a garantia de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito.

O princípio da participação constitui mais um garantia do cidadão face à Administração, permitindo uma defesa antecipada dos interesses potencialmente atingidos pela decisão por parte dos respectivos titulares, evitando-se más decisões, erros escusáveis, injustiças e ineficiência da Administração.

Ocorre que a participação dos interessados consubstancia também uma cooperação dos cidadãos interessados com a Administração que reforça a clareza, a transparência, a boa fé e uma mais adequada busca do interesse público, o que caracteriza importante reforço da segurança jurídica no procedimento decisório.

2.3.9 Tributação e previsibilidade

Por derradeiro, registre-se que a ideia de previsibilidade constitui, por igual, um elemento fundamental do sistema tributário, um dos principais corolários da constitucionalização do tributo, “*pues solo la seguridad de una ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores de Derecho*”¹¹³.

Tal posição constitucionalizada pressupõe reduzir o poder tributário, que se manifesta na limitação das obrigações tributárias que o cidadão deve cumprir àquelas expressamente impostas pelo ordenamento, com respeito à reserva formal de lei e de acordo com as previsões constitucionais¹¹⁴.

Mais uma vez, a propósito do tema, cobra relevo a lição de César García Novoa:

*Cuando nos encontramos ante un ordenamiento que impone específicas obligaciones, que por su origen legal se vinculan a determinados presupuestos de hecho – presupuestos que, em cuanto hechos jurídicamente relevantes, son fundamentalmente actos de los particulares – y, cuando, además, esas obligaciones conllevan la prohibición de conductas de incumplimiento, a través de un sistema de sanciones, ese sector del ordenamiento debe prever con la máxima exactitud, tanto los presupuestos de hecho como las consecuencias jurídicas que a dichos presupuestos se anuden – obligaciones materiales y formales o sanciones-. De esta forma el ciudadano tendrá conocimiento previo y pormenorizado de las consecuencias de su actuación. Lo fundamental em el análisis constitucional de las normas tributarias de nuestro tiempo es la certeza de la “univocidad de resultados” – eindeutiges Ergebnis – de tal manera que el comportamiento de los aplicadores del Derecho siga una regla objetiva fijada legalmente, regla que em tanto condiciona los resultados de la aplicación de la norma, limita la actuación tanto de Administración como de los tribunales.*¹¹⁵

Assim, a previsibilidade, como expressão fundamental da certeza no Direito Tributário, é, portanto, uma exigência da norma exacional. E se apresenta desta forma porque a própria raiz do dever ser exige que a aplicação de uma norma seja, por essência, certa.

¹¹³ NOVOA, 2000, p. 113.

¹¹⁴ A este tema se refere Navas Vazquez quando afirma: “*se origina así subjectivamente la certeza del Derecho, es decir, la seguridad de que se no pagarán tributos más que por quienes estén em los casos que las leyes lo prevean*”. (VAZQUEZ, 1992, p. 57).

¹¹⁵ Idem, ibidem.

É que, como assinala Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 12), um ato de aplicação singular da norma - uma sentença por exemplo - é por natureza certa, pois não cabe fazer uma aplicação singular do Direito através de um juízo de probabilidade.

Destarte, não se pode decidir que provavelmente se deve reparar um dano causado a outro.

CAPÍTULO 03. A FUNÇÃO JURISDICIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A BUSCA PELA EFETIVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NAS DECISÕES JUDICIAIS

3.1 Considerações iniciais

O princípio da segurança deve orientar todos os níveis de produção jurídica, seja durante a elaboração do ato normativo constitucional ou infraconstitucional, seja no âmbito administrativo e na aplicação das normas pelo Poder Judiciário.

Neste sentido, é dever do Estado, expresso na Constituição Federal, fornecer o acesso do cidadão à justiça, para então propiciar-lhe provimento judicial célere e efetivo, além de fundado em normas claras e previsíveis. A prestação jurisdicional, portanto, deve ser meio de garantir segurança jurídica aos indivíduos.

O direito social de acesso à justiça, consubstanciado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, constitui um direito fundamental do cidadão, considerado não só como a síntese de todas as garantias constitucionais do processo, mas também como meio de assegurar os demais direitos fundamentais, pela imposição de sua observância junto aos órgãos estatais encarregados da jurisdição.

Tal princípio, como definem Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1998, p. 08), “serve para determinar duas finalidades básicas do ordenamento jurídico - o sistema pelo qual as pessoas podem reivindicar seus direitos ou resolver seus litígios sob os auspícios do Estado. Primeiro, o sistema deve ser igualmente acessível a todos; segundo, ele deve produzir resultados que sejam individualmente justos”.

Trata-se, segundo os autores, do mais básico dos direitos humanos, requisito fundamental dos sistemas jurídicos contemporâneos e igualitários que aspiram garantir de forma efetiva os direitos dos cidadãos¹¹⁶.

Kazuo Watanabe (1993, p. 19), em posição adotada classicamente por grande parte dos aplicadores do direito, qualifica o acesso à justiça como a tutela jurídica prestada de forma adequada, célere e tempestiva.

Destarte, para sua realização de forma concreta, não basta a diminuição do número de processos em trâmite, conferindo somente agilidade aos julgamentos, mas devem estes

¹¹⁶ CAPPELLETTI e GARTH, 1998, p. 12.

ser eficazes e justos. Não se almeja somente a celeridade, mas o respeito também às demais garantias constitucionais, igualdade de acesso, resultados justos e homogêneos.

E esta linha de princípio é a razão pela qual a prestação jurisdicional vem sofrendo, ao longo dos últimos anos, notado processo de renovação e de aprimoramento.

No sistema brasileiro, críticas a respeito da estrutura arcaica do Poder Judiciário são imemoriais e vinham-se exacerbando nas últimas décadas, donde se repetiram inúmeras tentativas de se afastar as mazelas por meio de modificações legislativas.

De fato, de há muito se reclama uma solução para o cenário de crise que se instalou no Judiciário brasileiro, que se fez bem descrito nas palavras de Jorge Amaury Maia Nunes:

O cenário atual no qual se desenvolvem as relações jurídicas conflitantes que se travam no seio da sociedade e deságuam no seio do Poder Judiciário, legitimado a resolver conflitos de interesses individuais e coletivos, parece que não mais se comporta nos limites do conceito de grave. Mesmo em sociedades bem aparelhadas em termos de estrutura do Poder Judiciário, a ideia é de que se está a realizar um interminável trabalho de Sísifo.¹¹⁷

Anota o autor que é mais grave o problema nas chamadas instâncias de superposição, em que se dá um natural afunilamento, decorrente: i) do reduzido número de Tribunais superiores; ii) da larga utilização de recursos das decisões proferidas nas instâncias ordinárias, como consectário, principalmente, da abertura legal, da má qualidade das decisões proferidas nas instâncias inferiores e do natural descrédito que essa má qualidade provoca nas partes e nos advogados¹¹⁸.

Neste diapasão, a mais acentuada e profunda tentativa de mudança teve sua gênese no ano de 2004, a propósito da votação e promulgação, pelo Congresso Nacional, da chamada *Reforma do Judiciário*, que, com escopo de reparar o cenário letárgico e caótico do Poder, entre outras alterações, inseriu como princípio fundamental do cidadão o direito à celeridade (art. 5º, LXXVIII), buscando conferir efetividade às prestações jurisdicionais como forma de ampliação do seu acesso à justiça.

Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 45, promulgada em 08 de dezembro de 2004, veio de inserir, no ordenamento jurídico brasileiro, as súmulas vinculantes e a repercussão geral como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário.

¹¹⁷ NUNES, 2010, p. 5

¹¹⁸ Idem, *ibidem*.

De fato, tais medidas tinham por alvo a necessidade de se adotar um modelo jurisprudencial mais uniforme e racional, assim como o efeito vinculante criado pela Emenda Constitucional nº 03, de 18 de março de 1993, e a *abstrativização* do controle difuso de constitucionalidade.

Em verdade, apostou o constituinte derivado no sucesso da linha de pensamento jurídico intitulada “Direito judicial” por Karl Larenz, fundada na obediência à autoridade do precedente pelas Cortes de Justiça e explicitada nos seguintes termos:

(...) existe uma grande possibilidade no plano dos factos de que os tribunais inferiores sigam os precedentes dos tribunais superiores e estes geralmente se atenham à sua jurisprudência, os consultores jurídicos das partes litigantes, das firmas e das associações que contam com isto e nisto confiam. A consequência é que os precedentes, sobretudo os dos tribunais superiores, pelo menos quando não deparam com uma contradição demasiado grande, serão considerados, decorrido largo tempo, Direito vigente. Disto se forma, em crescente medida, como complemento e desenvolvimento do Direito legal, um Direito judicial.¹¹⁹

No bojo da mudança constitucional, é bem de ver, sobressaiu, por mais uma vez, a aposta no exercício jurisdicional por parte do Supremo Tribunal Federal, na função de ator principal no processo de transformação para a garantia da celeridade e da segurança jurídica ao grupo elevado de jurisdicionados que buscam, no Poder Judiciário, o bem da vida.

Neste particular, registre-se que esta alta responsabilidade institucional foi imposta à Alta Corte ao longo de toda sua história, marcada indelevelmente pela resistência a pressões externas de toda ordem e pelo elevado espírito republicano da grande maioria de seus integrantes.

De fato, nos diversos momentos de crise institucional vivenciada pelo Poder Judiciário, o que se verifica é o fortalecimento do Supremo Tribunal Federal, em detrimento das demais Cortes, restando sempre presente a ideia de que as grandes soluções devem ser alcançadas no plano institucional superior, nunca na seara das instâncias inferiores. Daí por que, na mais recente mudança constitucional promovida, o que verificou, mais uma vez, foi o fortalecimento do papel institucional do Supremo Tribunal Federal, que passou a contar com novos instrumentos processuais, pouco tendo sido introduzido em relação aos demais órgãos do Poder.

¹¹⁹ LARENZ, 2010, p. 5.

3.2 Breve suma da história do Supremo Tribunal Federal

Diante desta realidade, cumpre verificar as razões para que haja sempre esta forte tendência legislativa no sentido da centralização, no Supremo Tribunal Federal, do processo de solução de crises envolvendo o Poder.

Assim sendo, registre-se que a criação do Supremo Tribunal Federal data de alguns meses após a proclamação da República, consubstanciada no Decreto nº 510 de 22 de junho de 1890, que estabeleceu uma Constituição Provisória para a então intitulada República dos Estados Unidos do Brasil.

É que, ao fim do regime monárquico, fez-se mister a criação de um órgão revestido de competência para o julgamento, em última instância, de conflitos públicos e privados, sendo certo essa função era anteriormente cometida ao Imperador, em razão do Poder Moderador¹²⁰.

A ideia de se criar um órgão responsável pela guarda da Constituição, à semelhança da Suprema Corte americana, contudo, é anterior à própria República, sendo certo que o Imperador D. Pedro II havia pensado em criar instituição semelhante no Brasil, que assumisse muitas de suas responsabilidades, assim como as do Conselho de Estado¹²¹.

Neste contexto, muitos dos ministros que inicialmente foram nomeados para o Supremo Tribunal Federal, cuja composição inicial era de quinze juízes, pertenciam originariamente ao antigo quadro do Supremo Tribunal de Justiça do Império, que possuía funções típicas de cassação do modelo europeu, estando, todavia, sempre subordinados aos desejos do Imperador¹²², o que provocou frustrações na época, pois muitos, como, por exemplo, Rui Barbosa, "*esperavam uma pronta ação do novo Poder Judiciário*"¹²³.

Desde a sua criação, é certo, o Supremo Tribunal Federal tem mantido, com algumas poucas alterações - principalmente as introduzidas pela Constituição de 1988, que serão desenvolvidas adiante -, as funções que lhe foram atribuídas originariamente.

Como entre as suas funções primordiais estão as de decidir acerca da constitucionalidade dos atos dos demais poderes, assim como de julgar os conflitos envolvendo a União e os estados, bem como a de garantir, em última instância, os direitos

¹²⁰ COSTA, 2001, p. 55.

¹²¹ VIEIRA, 2002, p. 119.

¹²² Idem, Ibidem.

¹²³ Idem, Ibidem.

fundamentais consagrados nas Cartas políticas que se sucederam, a história da alta Corte tem sido marcada por percalços e sobressaltos institucionais, de que são exemplo as pressões sempre frequentes partidas do Poder Executivo, as limitações de sua competência e intervenções na sua composição.

Relembre-se, *v.g.*, que durante o governo de Floriano Peixoto o Brasil foi submetido a decretações de estado de sítio com prisões arbitrárias e penas de desterro e exílio para adversários políticos do presidente. Foi nessa época que surgiu a chamada doutrina brasileira do *habeas corpus*, devido à extensão que foi sendo dada ao instituto, como instrumento de defesa dos direitos inscritos na Constituição, por grande influência de Rui Barbosa, que chegou a impetrar o *writ* até em favor de seus adversários e para a proteção da liberdade de imprensa¹²⁴.

As diversas intervenções a que o Supremo Tribunal Federal foi submetido nesse período revelam o desconforto que desde sempre provocou.

Foi nessa quadra histórica que o Presidente Floriano Peixoto deixou de preencher as vagas de ministros que se foram aposentando, impedindo que a Corte atingisse o quorum mínimo para deliberação, assim como não cumpriu decisões relativas a alguns *habeas corpus*. Posteriormente, o Presidente Hermes da Fonseca também deixou de acatar decisões do STF.

Mas foi no período do Governo Getúlio Vargas que o Supremo Tribunal Federal vivenciou o período mais difícil de sua história, com a remoção e aposentadoria compulsória de ministros, alteração de seu funcionamento e invasão de suas prerrogativas.

Do conflito inicial entre o Supremo e o governo prevaleceu, entretanto, a submissão¹²⁵, já que Getúlio Vargas acabou por conseguir manter no STF apenas aqueles que assim se posicionaram. A Carta de 1937 chegou a excluir da competência do STF as chamadas questões políticas, bem como a possibilidade de o Congresso reverter a declaração de inconstitucionalidade prolatada pela Corte, o que retirava da mesma a prerrogativa de dar a última palavra sobre a constitucionalidade de uma norma.

Depois do golpe de 1964, quando o poder foi assumido pelos militares, à semelhança do que aconteceu no Estado Novo, os poderes do Executivo foram aumentados, enquanto que os do Judiciário e do Legislativo reduzidos.

¹²⁴ COSTA, 2001, p. 56.

¹²⁵ VIEIRA, 2002, p. 120.

Os atos do Executivo passaram a escapar do controle do Judiciário e os direitos fundamentais ficaram subordinados ao conceito de segurança nacional.

Inicialmente o Supremo Tribunal Federal, apesar de não se posicionar formalmente nem contra nem a favor do novo regime, conforme dito pelo seu Presidente à época, Ministro Ribeiro da Costa, proferiu diversas decisões resistindo às pressões dos militares, concedendo, inclusive *habeas corpus* a presos políticos que supostamente teriam cometido crime contra a segurança nacional. Foi então baixado o Ato Institucional nº 2 que aumentou o número de ministros do STF de 11 para 16 e excluiu da apreciação do Judiciário "*atos revolucionários praticados com base na nova ordem*"¹²⁶.

O Supremo foi sendo assim tomado por ministros indicados pelos militares, e aos poucos foi mais uma vez assumindo um papel submisso em relação ao Poder Executivo.

O Ato Institucional nº 6 reduziu novamente o número de ministros para 11, aposentando os que ainda eram do antigo regime e ficando a Corte quase que totalmente renovada por ministros escolhidos pelo regime militar.

Apesar dos percalços institucionais, o certo é que o Supremo Tribunal Federal tem sido assim agente e paciente da história nacional, "*sendo inevitavelmente levado a participar das lutas políticas que se travam à sua volta e sofrendo suas consequências*"¹²⁷.

E não poderia ser de outra forma, pois conforme o ensinamento de Emilia Viotti da Costa, em trecho que vale a pena ser transcrito:

Num país onde as sublevações e os golpes de estado se repetem, as constituições se sucedem e o estado de direito tem sido várias vezes interrompido por períodos de exceção; num país em que o Executivo, de tempos em tempos, ignora dispositivos constitucionais, dissolve o Congresso, governa por decreto, cria atos institucionais que contrariam a Constituição, declara estado de sítio durante o qual ficam suspensas as garantias constitucionais, prende e desterra cidadãos sem qualquer processo; num país cujos governantes se recusam às vezes a obedecer às decisões emanadas da mais alta Corte de Justiça, interferindo diretamente nela, negando-se a preencher vagas ou alterando o número de ministros – é de se esperar que esta funcione como uma caixa de ressonância que registra os ritmos agitados da história nacional.¹²⁸

¹²⁶ COSTA, 2001, p. 15.

¹²⁷ Idem, Ibidem, p. 16.

¹²⁸ Idem, Ibidem, p. 17.

Apesar de todas essas pressões sofridas pelo Supremo Tribunal Federal, no decorrer de sua história, foram muitos ministros que, nos momentos mais difíceis da instituição, se posicionaram pela luta na defesa dos direitos e garantias constitucionais, do estado de direito e o equilíbrio entre os Poderes.

Com a redemocratização do país e a promulgação da Constituição de 1988, o STF teve o seu papel institucional ampliado, como bem salientou o Ministro Sepúlveda Pertence, ao afirmar em discurso no plenário da Corte em 19 de setembro de 1988 que, *"para alcançar essa realização concreta do projeto de uma sociedade mais democrática e mais justa, poucos textos constitucionais terão confiado tanto no Poder Judiciário e nele, de modo singular, no Supremo Tribunal Federal"*¹²⁹.

Assim, a Constituição de 1988, ao ampliar as atribuições do STF, principalmente aquelas relacionadas ao controle de constitucionalidade, aumentou, outrossim, suas importância e responsabilidade na tarefa de sua própria realização. O STF nunca foi tão importante em nossa história, e também por isso, nunca se esperou tanto e se cobrou tanto do mesmo. Nesse contexto, anota Luís Roberto Barroso:

O fortalecimento de uma corte constitucional, que tenha autoridade institucional e saiba utilizá-la na solução de conflitos entre os Poderes ou entre estes e a sociedade (com sensibilidade política, o que pode significar, conforme o caso, prudência ou ousadia), é a salvação da Constituição e o antídoto contra golpes de Estado.¹³⁰

A estrutura básica do Supremo Tribunal Federal não foi modificada pela Constituição de 1988, que a define no seu artigo 101.

3.3 Apontamentos sobre a competência do STF

O artigo 102 da Constituição, na sua redação originária, dividiu as competências do Supremo Tribunal Federal em originárias (I, a a q), nas quais atua como juízo único e definitivo; e recursais, que podem ser ordinárias (II, a e b) ou extraordinárias (III, a a c).

Na sua competência recursal ordinária o STF julga o crime político e o *habeas corpus*, mandado de segurança, *habeas data* e o mandado de injunção, decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, quando a decisão tiver sido denegatória. Na sua

¹²⁹ Apud COSTA, *op. cit.*, p. 193.

¹³⁰ BARROSO, 202, p. 304.

competência recursal extraordinária, o Excelso Pretório analisa as decisões dos tribunais inferiores que impliquem violação à Constituição, sendo o órgão máximo do chamado controle difuso de constitucionalidade.

Com a criação do Superior Tribunal de Justiça, foi transferida à nova Corte a competência, antes cometida ao STF, de última instância recursal no que se refere à interpretação e aplicação da lei federal, através do recurso especial.

As grandes inovações na competência do Excelso Pretório, entretanto, dizem respeito à parte de sua competência originária relativa ao controle abstrato de constitucionalidade.

As demais competências originárias - como, por exemplo, a de julgar o Presidente da República nas infrações penais comuns - foram basicamente mantidas pela CF/88. Com a Emenda Constitucional nº 45/2004, a competência originária de homologar sentenças estrangeiras e conceder *exequatur* às cartas rogatórias foi repassada ao STJ.

As competências do STF são divididas por Oscar Vilhena Vieira (2002, p. 119) em três espécies de prestação jurisdicional: i) a de controle abstrato da constitucionalidade; ii) a de proteção de direitos; e iii) a jurisdição constitucional sem o controle da constitucionalidade.

Neste sentido, cumpre ressaltar que no primeiro grupo estariam as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão; o mandado de injunção se encontraria no segundo grupo, ao lado do *habeas corpus*, mandado de segurança e *habeas data*.

A Constituição de 1988 manteve o chamado controle difuso de constitucionalidade, no qual qualquer juiz pode analisar a constitucionalidade de uma lei, podendo deixar de aplicá-la, se a considerar inconstitucional, e isso for necessário para a resolução do caso concreto. Essa decisão terá efeito apenas entre as partes no processo, sendo o Supremo Tribunal Federal, conforme já referido, o órgão recursal máximo dessa forma de controle, com o chamado recurso extraordinário.

O próprio STF pode, através do controle difuso, declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, mas nesses casos, apenas por disposição do Senado Federal é que essa lei terá sua execução suspensa, no todo ou em parte (art. 52, X).

Ao lado desse modelo difuso, a Constituição de 1988 ampliou o controle concentrado, através do qual se pode pleitear diretamente ao STF, arguindo abstratamente a inconstitucionalidade ou de uma lei ou ato normativo.

Deste modo, segundo Gilmar Ferreira Mendes¹³¹, o Supremo Tribunal Federal ocuparia uma posição peculiar dentro do sistema constitucional, tanto como órgão de última instância recursal no que diz respeito às questões constitucionais, quanto como tribunal constitucional no controle abstrato de normas.

A ampliação e a alteração do sistema de controle da constitucionalidade contribuíram para dar maior relevância ao papel político-institucional do Supremo Tribunal Federal. Entre essas alterações destacam-se: i) o aumento do número de legitimados a propor a ação direta de inconstitucionalidade; e ii) o surgimento da ação direta de inconstitucionalidade por omissão, da ação declaratória de constitucionalidade, da arguição por descumprimento de preceito fundamental e da súmula vinculante. Relevante, ainda, a autonomia atribuída ao Ministério Público Federal nessas causas, podendo não só promovê-las, mas também devendo manifestar-se previamente em todas elas.

3.4 Instrumentos de imposição vinculativa do entendimento do STF às instâncias judiciais e administrativas

Na grave condição de elemento imprescindível à sociedade, o Direito não pode olvidar as mudanças que o passar do tempo impõe. Socialmente construído e historicamente formulado, deve, pois, adaptar-se a conjunturas de tempo e espaço.

Fruto do exercício criativo do homem, e realizado através de um processo politicamente institucionalizado, para atender a uma exigência básica da convivência social, o Direito não pode ficar inerte ante as alterações sociais. Há o imperativo de sua permanente necessidade de adequação à realidade social sobre o qual opera. O aumento significativo de demandas judiciais e de sua complexidade instalou na sociedade brasileira aquilo que coloquialmente se intitulou de *Crise do Judiciário*.

Empreendendo respostas, adequando-se às exigências de reforma, o Direito brasileiro albergou mudanças no texto constitucional, vindo de exsurgir, como já se afirmou, em 08 de dezembro de 2004, a promulgação da Emenda Constitucional nº 45, cuja gênese teve por fito reduzir as mazelas verificadas no sistema.

Na tentativa de ajustar o Poder judicante à nova realidade da sociedade, aprovou-se, portanto, o que se convencionou chamar de Reforma do Judiciário, trazendo uma série de

¹³¹ MENDES, 1996, p. 20.

alterações no texto constitucional, renovando e reafirmando a importância do exercício da função jurisdicional.

Deveras, nos dias em curso, o processo, em realidade, na condição também de eficaz instrumento de ação política estatal, não pode deixar de receber os influxos do universal reclamo de justiça social, que é a tônica de nossa época, e se põe entre os objetivos fundamentais da República, ao pretender construir “uma sociedade, livre justa e solidária”¹³².

A existência de instrumentos que tornem reais – e não meramente simbólicos – os direitos dos cidadãos comuns, é imperativo inafastável do Estado Democrático de Direito, tal como concebe a Carta de 1988.

O processo constitucional, enquanto instrumento de realização de justiça, não pode ser mais visualizado como meio exclusivo ou predominante de utilidade privada, mas igualmente necessita refletir sua função social e abrangente, daí porque, na sua configuração mais moderna, adotada pela referida reforma constitucional, propiciou-se que elementos extraordinários se agregassem ao exercício da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal.

3.5 O efeito vinculante das decisões do STF

O primeiro instrumento processual especial de que é dotado o Supremo Tribunal Federal repousa no reconhecimento de efeito vinculante às ao teor de suas decisões.

Muito embora tratado de forma mais veemente pela doutrina após a Emenda Constitucional nº 45/2004, o certo é que o efeito vinculante já se encontrava presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a edição da Emenda Constitucional nº 03, de 1993.

Desde então, as decisões de mérito proferidas nas ações declaratórias de constitucionalidade, além de produzirem coisa julgada oponível *erga omnes*, passaram a ser dotadas igualmente de efeito vinculador para as demais instâncias e para a Administração em geral.

À época, bem é de lembrar, houve intensa divergência sobre a abrangência desse efeito e surgiu a dúvida se atingiria também as ações diretas de inconstitucionalidade¹³³,

¹³² Constituição Federal, arts. 1º, III, e 3º, I.

¹³³ O então Ministro do STF, Sepúlveda Pertence, por exemplo, expressou entendimento na Recl 621-RS, DJU 04.07.1996, que o efeito vinculante só seria extensível às ADIs se naquele caso também fosse uma ADC, ou seja, somente se o objeto impugnado fosse ato normativo federal. (CLÈVE, 2000, p. 242).

acabando por prevalecer o entendimento esboçado por Ives Gandra da Silva Martins segundo o qual o efeito vinculante é “inerente ao controle concentrado por qualquer uma das formas admitidas pelo texto constitucional (...) até porque as duas ações configuram facetas complementares do mesmo fenômeno de salvaguarda judicial da lei suprema”¹³⁴.

Tal prevalência, é certo, restou ratificada pela citada EC nº 45/2004, que incluiu o § 2º ao art. 102, e declaradamente tornou as decisões de mérito das ações declaratórias de constitucionalidade e nas ações diretas de inconstitucionalidade obrigatórias “relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

Com isso, as decisões de mérito advindas do controle concentrado de constitucionalidade passaram a ter efeito vinculante e deixam de exigir, assim, a comunicação da decisão ao Senado da República para determinar sua suspensão - necessidade exclusiva das declarações de inconstitucionalidade no exercício do controle difuso de constitucionalidade das leis.

O advento do modelo de efeito vinculante, portanto, teve por escopo o reforço ao Estado Democrático de Direito, já que a desobediência à jurisdição constitucional acarreta um “rompimento da estrutura da organização judiciária brasileira, instalando-se a insegurança no seio da tutela jurídica”¹³⁵.

A autoridade da Corte pode ser garantida pelo manejo, diretamente junto ao próprio STF, do incidente processual da reclamação constitucional, muito embora ainda se possa entender que tal garantia não seja plena de efetividade, segundo Roger Stiefelmann Leal (2006, p. 166), porquanto pode gerar um “inconveniente procedimento cíclico” de cassação da decisão divergente e persistência infinita da recalcitrância indesejada¹³⁶.

Araújo e Nunes Jr. (2006, p. 53) entendiam que não seria possível a extensão dos efeitos para a ADI, sem previsão constitucional específica “seria ferir a autonomia do juiz por lei ordinária, o que não encontra suporte constitucional”.

¹³⁴ MARTINS, 1995, p. 95.

¹³⁵ In NERY JR e WAMBIER, 2005, v. 8, p. 133.

¹³⁶ A súmula vinculante tem sido vista como alternativa para evitar a recalcitrância daqueles que insistem em desrespeitar a jurisprudência do STF. No tocante ao processamento e julgamento de civis denunciados pelo crime de falsificação da carteira de habilitação naval (CIR) ou habilitação de arrais-amador, por exemplo, o Supremo entende que a competência é da Justiça Federal e visando obstar a constante inobservância deste posicionamento pelo Superior Tribunal Militar, na seção de 13 de setembro de 2011, a Segunda Turma sugeriu a elaboração de proposta de súmula vinculante como forma de impor sua observância, sob pena responsabilização do magistrado por desobediência.

O descumprimento infundado da súmula, contudo, é um ato de insubordinação e pode gerar responsabilização do magistrado, prática não recorrente na jurisprudência brasileira.

Mesmo assim, a existência de um efeito vinculante e seu mecanismo de proteção acaba, ainda que em longo prazo, ceifando a adoção de tais posicionamentos pelos juízes de instâncias inferiores.

É a formação do que Roger Stiefelmann Leal (2006, p. 166) afirma ser um “importante mecanismo de inibição da renitência em face da determinação de novo julgamento”.

Este efeito vinculante não impede, todavia, que órgão legislativo edite novo ato com o mesmo conteúdo declarado inconstitucional e nem tampouco “congela” definitivamente a jurisprudência do STF, pois assim como nos países fundados no *Common Law*, a alteração da situação fática no Brasil autoriza a mudança de posicionamento sobre determinada matéria constitucional¹³⁷.

3.6 A repercussão geral das decisões proferidas em processos subjetivos

Foi também a Emenda Constitucional nº 45/2004 que introduziu, na estrutura recursal do Supremo Tribunal, a figura da repercussão geral da questão debatida como requisito necessário à admissibilidade do recurso extraordinário, à luz do que passou a dispor o § 3º do art. 102 da Constituição Federal.

Tal dispositivo, registre-se, veio a ser posteriormente regulamentado pela lei 11.418/2006, que introduziu os artigos 543-A e 543-B no Código de Processo Civil, instituindo-se, assim um novo requisito de admissibilidade que tornou imprescindível a demonstração da transcendência e relevância social, política, econômica ou jurídica da questão debatida, por todo aquele que, através da interposição de recurso extraordinário ao STF, buscar a análise da efetiva aplicação de norma constitucional ao caso concreto.

Objetivou-se o recurso extraordinário com a exigência da demonstração de repercussão geral, restringindo sobremaneira suas hipóteses de cabimento, o que gerou,

¹³⁷ CLÈVE, 2000, p. 240-241.

inicialmente, uma considerável queda no número de recursos extraordinários distribuídos no STF: cerca de 26,7% se comparados os números do ano de 2007 com o ano de 2010.¹³⁸

A relevância, ou transcendência, como condição de apreciação dos apelos extremos, portanto, justificar-se-ia plenamente. A apreciação da repercussão geral, contudo, não deve ser exclusivamente política ou econômica, mas também social e jurídica.

Trata-se de um critério que tem objetividade e que existe na maioria das legislações estrangeiras em relação aos tribunais superiores, permitindo, como se viu, a redução atual do número de processos que congestionam a Justiça e ensejando um julgamento mais rápido das questões mais importantes.

Para Arnaldo Wald¹³⁹, “trata-se, portanto, de instrumento que visa a evitar que processos sem importância política, econômica ou social venham a emperrar as pautas de julgamento da Corte Suprema, reconhecendo-se, em princípio, que, no regime federativo, só as questões de maior vulto, devem ser examinadas pelo STF, exaurindo-se o julgamento das demais nas cortes locais”.

3.7 A *súmula vinculante*

Nesse mesmo contexto de racionalização e busca de efetivação da justiça, teve gênese a figura da *súmula vinculante*.

Instituto forjado na perspectiva de condicionar pensamentos constitucionais divergentes acerca de determinadas matérias a uma única interpretação proferida pela Suprema Corte, a *súmula* foi uma das soluções possíveis, implementadas pelo Legislativo, para formulação de um novo Judiciário.

Com efeito, acrescentando o art. 103-A, a indigitada Emenda introduziu no Direito Brasileiro o instituto da *súmula da jurisprudência dominante* com efeito vinculante, ou simplesmente, *súmula vinculante*. Com raízes no direito antigo, o respectivo instituto, que se encontra regulamentado pela Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, trouxe ao universo jurídico pátrio, ao tempo de seu advento, calorosas discussões.

¹³⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Portal de Informações Gerenciais do STF. **Percentagem de RE e AI em relação aos processos distribuídos - 1990 a 2011**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=REAIProcessoDistribuido>>. Acesso em: 25 abr. 2013.

¹³⁹ In: MACHADO e MACHADO (coord.), 2006, p. 63.

O termo *súmula* deriva do latim *summula*, que significa sumário ou resumo. É a ementa que revela a orientação jurisprudencial de um tribunal para casos análogos, ou seja, consoante entendimento de Antonio Carlos de Diniz, “consiste num enunciado sintético que contém a interpretação uniformizada de Tribunal sobre uma dada matéria”¹⁴⁰.

Enfim, a *súmula* é resultado do entendimento extraído e já assentado de decisões reiteradas que se tornaram jurisprudência. O predicativo “vinculante”, por sua vez, tem a ver com algo que está ligado a outro. Seria, portanto, no âmbito jurídico, a filiação compulsória de uma decisão a uma outra já prolatada.

Nestes termos, prevendo a *súmula* vinculante em seu art. 103-A, nossa Carta Política de 1988, o fez, ditando-a, como instituto que tendo 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, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de aprovação pelo STF e publicação na imprensa oficial.

À luz do texto constitucional, tem-se, pois, a *súmula* vinculante como a ementa que manifesta o juízo do Supremo Tribunal Federal extraído de reiteradas decisões de matéria constitucional, objeto de divergência de entendimentos entre órgãos judiciários ou destes com entidades da administração pública, que acarrete incertezas quanto à sua manifestação, bem como demande enorme quantidade de questões idênticas, ao qual vinculará seu enunciado e também os fundamentos que motivaram sua existência aos órgãos do Poder Judiciário e da administração pública, seja ela direta ou indireta, nas três esferas estatais, tendo em vista a validade, interpretação e eficácia de normas determinadas.

3.7.1 Características da *Súmula* vinculante

No modelo de *súmula* vinculante vigente no sistema constitucional brasileiro, são duas as suas características primordiais: Imperatividade e coercitividade.

Imperativo refere-se à imposição, ditame.

¹⁴⁰ DINIZ, Antônio Carlos. Efeito vinculante e suas conseqüências para o ordenamento jurídico. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=252>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

Conforme o contexto no qual se insere, estaria a súmula vinculante vocacionada para imposição de determinada orientação diante casos concretos específicos, resultando no acolhimento obrigatório de determinado sentido normativo.

Coercitividade, por sua vez, diz-se aquilo que se pode reprimir, conter.

Em consonância com o primeiro adjetivo dado, estaria a coercibilidade, enquanto instrumento que permite a aplicação compulsória da súmula, que permite que seu teor seja efetivamente imposto aos demais órgãos administrativos e judiciários.

Consustancia, portanto, a súmula vinculante, um instituto jurídico de filiação compulsória, cuja inobservância é passível de reclamação à Corte Suprema, acarretando, se julgada procedente, no efetivo cumprimento do enunciado pelo órgão violador.

Conforme dispõe a Constituição da República e a Lei nº 11.417/06, a edição de súmula com efeito vinculante cabe somente ao Supremo Tribunal Federal, sendo certo que nenhum outro órgão do Poder Judiciário é dotado de competência para realização de tal ato.

Assim, somente a instância máxima da organização judiciária brasileira terá competência para aprovar súmula, que assentando orientação normativa, vinculará todos os demais órgãos do judiciário e da administração pública.

De outra banda, conforme estabelece o art. 2º, § 1º, da Lei 11.417/06, “o enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão”.

Importante, ainda que se note que o texto de que dispõe o art. 103-A, § 1º, da Carta da República, malgrado seja muito semelhante com a redação do artigo supracitado, com ele não se confunde. Isso porque enquanto o primeiro se destina a falar sobre o objetivo da súmula vinculante e não objeto como se constata leitura do dispositivo ora transcrito.

De mais a mais, à luz do que dispõe o texto de lei acima, o objeto da súmula vinculante é a norma em conflito, ou seja, a disposição normativa que vem gerando divergência entre órgãos do judiciário ou destes com os da administração pública, acerca de seu sentido e alcance, gerando insegurança jurídica, bem como levando a multiplicação de processos perante o Pretório Excelso.

3.7.2 Objetivo e legitimação do enunciado sumulado

O objetivo ao qual se propõe a súmula vinculante é o da uniformização da jurisprudência. Conforme a leitura do §1º, do art. 103-A da Constituição Federal de 1988, esta, quando editada, “terá por objetivo a construção de orientação normativa, acerca de preceitos aos quais tenha 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”.

Embora o enunciado tenha como principal objetivo a uniformização da jurisprudência, o constituinte reformador buscou, a partir dele, impedir que houvesse a propagação de processos que tratassem sobre um mesmo tema, e, também, oferecer a quem esteja submetido ao Direito brasileiro a certeza que, diante de determinada lide, não haverá outra exegese, a não ser aquela orientação já reconhecida e consolidada perante a Suprema Corte.

O instituto em epígrafe tem por escopo, portanto, determinar, segundo o STF, o entendimento mais acertado diante de determinada hipótese de incidência, haja vista interpretações divergentes entre órgãos do judiciário ou entre estes e os da administração pública, no que se refere às matérias de índole constitucional, visando, aos que se submetem às disposições normativas pátria, a dar convicção de resposta determinada diante de uma dada causa, bem como permitindo que não haja um aumento significativo no número de processos que versando sobre questões idênticas já tenham entendimento constitucional pacificado.

Diz a Carta Magna, no § 2º do art 103-A, que “sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento da súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade”.

Logo, *a priori*, serão competentes para aprovar, revisar ou cancelar súmula vinculante, conforme observância do art. 103 de nossa Carta Política, 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 por fim confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

A redação do § 2º, todavia, abriu a possibilidade de ampliação deste rol, ao permitir que a lei infraconstitucional pudesse complementá-lo, estabelecendo outros legitimados para aprovar, rever ou cancelar súmula vinculante. Neste sentir, a Lei nº 11.417/06, em seu art. 3º, além dos elencados pelo art. 103-A, § 2º da CF88, previu como legitimados, o Defensor Público-Geral da União, bem como os Tribunais Superiores, os Tribunais de Justiça de Estados ou do Distrito Federal e Territórios, os Tribunais Regionais Federais, os Tribunais Regionais do Trabalho, os Tribunais Regionais Eleitorais e os Tribunais Militares. Imperioso notar que também os municípios têm legitimidade para propor edição, revisão e cancelamento de súmula, porém, à luz do artigo 3º, §1º, da Lei nº 11.417/06, só poderá fazê-lo incidentalmente, hipótese em que não se autorizará a suspensão do processo.

Por derradeiro no ponto, impende verificar que, contrariamente ao processo de revisão e cancelamento, onde o STF só pode vir a manifestar-se mediante provocação, a aprovação de súmula pode ser realizada de ofício como assegura o *caput* do art. 103-A, da Constituição Federal de 1988.

3.7.3 Aplicabilidade da súmula vinculante

Consoante a própria nomenclatura dada ao instituto, a aplicação da súmula vinculante é compulsória para os órgãos do Judiciário, bem assim os da Administração pública direta ou indireta, os quais estão todos obrigados, diante do caso concreto que envolve a interpretação nela veiculada, a aplicá-la.

Saliente-se, contudo, que somente os órgãos do Poder Judiciário e do Executivo estão compelidos à sua aplicação, restando ao Poder Legislativo, em suas funções típicas, a liberdade de criar lei ou emenda constitucional que até mesmo lhe contrarie.

De acordo com a demanda processual, a tutela jurisdicional oferecida, quando adstrita à súmula vinculante, deverá vir fundamentada, obrigando o julgador a demonstrar que o litígio se amolda não só ao sentido da súmula aplicada como também aos fundamentos que autorizaram a sua constituição.

Em caso de decisão que contrarie o conteúdo de súmula vinculante, cabe ao litigante que se viu prejudicado ante a indevida inobservância da súmula, o direito de reclamação perante o Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo da possibilidade de

questionamento do descumprimento da súmula em grau de recurso, uma vez que não há impedimentos para que uma segunda instância venha reapreciar questões de fato¹⁴¹.

A reclamação constitucional, nestes termos, destina-se, conforme aduz André Ramos Tavares (2014, p. 331), a sustentar a integridade da competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal pela Constituição.

A partir da entrada em vigor da súmula, devem os órgãos, seja do Judiciário ou Administração pública respeitá-la, cabendo, desde logo, aplicá-la. Existindo decisão que contrarie, seja porque aplicou indevidamente, seja porque não aplicou quando se exigia, caberá à parte interessada, reclamar tal irregularidade à Suprema Corte.

Ao Pretório Excelso cabe, portanto, após a análise da reclamação e entendimento que houve irregularidade na aplicação da súmula, a anulação do ato administrativo ou decisão judicial, requisitando, por oportuno, que novo ato ou decisão seja emitida, aplicando ou não a súmula, conforme exigência do caso em concreto.

Neste sentido, diz o art.103-A, § 3º, da Constituição Federal de 1988, reiterado pelo art. 7º, *caput* e § 2º da Lei nº 11.417/06, que “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 cessará a decisão judicial reclamada, determinando que outra seja proferida com ou a observância da súmula, conforme o caso”.

Pouco importa, pois, se quem desobedeceu à súmula vinculante foi um órgão do Judiciário ou a Administração pública, diante do desrespeito ao seu enunciado cabe reclamação pela parte interessada ao STF.

Destaca-se, que o art. 7º, § 1º, da lei regulamentadora, somente autorizou, no âmbito administrativo, reclamação perante o STF, quando já houverem sido esgotadas as vias administrativas de impugnação.

3.7.4. Edição, revisão e cancelamento dos enunciados sumulados

A Lei nº 11.417, editada em 19 de dezembro de 2006, regulamentou a norma constitucional que prevê a edição de súmula vinculante, prevendo a forma de edição, revisão e cancelamento dos enunciados.

¹⁴¹ TAVARES, 2007, p. 365.

Editar o enunciado requer, à luz dos dispositivos citados, decisão posicionada à sua criação tomada por dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária. Faz-se necessário, portanto, que pelo menos oito, dos onze Ministros que compõe o Pretório Excelso deliberem pela aprovação da proposta de súmula vinculante para que ela possa produzir efeitos.

Precede à criação de súmula vinculante, nestes termos, a existência de controvérsia atual relevante, ou seja, requer que haja, ao tempo da edição, divergência de interpretação acerca de texto de lei constitucional e que esta, de alguma forma, tenha relevância jurídica.

Saliente-se, por oportuno, que é plenamente possível que haja conversão de súmula não vinculante em vinculante, bastando para tanto, o respeito ao procedimento estabelecido pela Lei regulamentadora, pois, conforme preceitua o art. 8º da Emenda Constitucional nº 45, “as atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de integrantes e publicação na imprensa oficial”.

A revisão e o cancelamento, por sua vez, assim como na edição, requerem que em sessão plenária no STF pelo menos dois terços dos seus membros assim deliberem.

É bem de frisar, ainda, que a proposta de edição, revisão ou cancelamento de enunciado de súmula, conforme disposto no art. 6º da Lei que regulamenta o art. 103-A da Magna Carta, não autoriza a suspensão dos processos em que se discuta a mesma questão. Destaque-se, também, que em qualquer destes três procedimentos o relator pode admitir, a respeito do que proclama o § 2º do art. 3º da Lei supracitada, por decisão irrecorrível, a manifestação de terceiros na questão, nos termos do Regimento Interno do Pretório Excelso.

Sendo editada, revista ou cancelada súmula, há o prazo de dez dias, como bem assevera o art. 2º, § 4º, da Lei nº 11.417/06, contados do dia seguinte à sessão que optou por uma destas três condutas, para que o STF publique em seção especial do Diário Oficial da Justiça e do Diário Oficial da União o respectivo enunciado.

Somente a partir daí, então, passará a ter eficácia, a menos que a Suprema Corte, a teor do que dispõe art. 4º da mesma Lei, por decisão de dois terços de seus membros, fundando-se em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público, restrinja o efeito vinculante a um dado período ou decida que só tenha eficácia a partir de outro momento. Deste modo, a súmula vinculante, *a priori*, tem vigência imediata, pelo que, tão logo seja publicada na imprensa oficial, deve ser respeitada pelos órgãos que ela vincula.

Somente por decisão de dois terços dos membros do STF, em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público, a súmula vinculante poderá ter seus efeitos restringidos em relação ao aspecto temporal.

Imperioso que se note, na razão do art. 5º da Lei nº 11.417/06, que em havendo revogação ou modificação de lei em que se fundou a edição de enunciado de súmula vinculante, o STF, de ofício ou por provocação, procederá à sua revisão ou ao cancelamento, conforme seja o caso.

Com fulcro no procedimento de edição, revisão e cancelamento da súmula, é imperioso que se diga que a natureza do processo de manejo da súmula, malgrado haja pensamentos contrários, é, consoante entendimento de André Ramos Tavares (2007, p. 372), como “um processo objetivo típico (embora com certas particularidades), que promove a aproximação entre o controle difuso-concreto de constitucionalidade (reiteradas decisões) e o controle abstrato-concentrado (efeito vinculante)”.

3.8 A controvérsia acerca da criação da súmula vinculante

Desde que ganhou notoriedade e assento na legislação brasileira, a súmula vinculante editada pelo STF vem sendo objeto de tormentosas discussões, em especial acerca de tratar-se ou não de um instituto condizente com os fins aos quais se propõe o Direito, notadamente o da segurança jurídica.

Nesse sentido, com a sua criação pela Emenda Constitucional nº 45/2004, doutrinadores se insurgiram em sua defesa, em contrapartida àqueles que iam de encontro à sua adoção. Foram numerosas as manifestações dos operadores do direito sobre o instituto, demonstrando as vantagens e desvantagens de seu uso.

Com a controvérsia, questionou-se, portanto, qual o papel do instituto da súmula vinculante dentro do ordenamento jurídico pátrio.

3.8.1 Razões contrárias ao modelo da súmula vinculante

Aqueles que não concordaram, à época, com a adoção da súmula vinculante no Direito brasileiro, também se alicerçaram em argumentos bem fundamentados para rechaçar o modelo adotado pelo constituinte derivado.

Entendendo que a entrada deste instituto representava um retrocesso do ordenamento jurídico pátrio, muitos doutrinadores teceram (e continuam tecendo!) bem estruturadas críticas ao papel que desempenha a súmula vinculante no cenário brasileiro.

Entre juristas de destaque que a essa corrente se filiam, encontram-se não só Dalmo de Abreu Dalari, como também, Fábio Konder Comparato, Cármen Lúcia Rocha, Lênio Luís Streck, Evandro Lins e Silva e muitos outros¹⁴².

A fundamentação contrária, por sua vez, é variada e rica, cabendo destacar os pontos mais importantes veiculados nas censuras endereçadas ao sistema.

3.8.1.1 Quebra da independência dos juízes

O primeiro fundamento acolhido pela corrente crítica ao instituto diz com a necessidade de preservação da independência funcional dos magistrados.

Neste ponto, registre-se que, em meio às civilizações mais primitivas, onde não grassava um ente estatal coeso e sólido capaz de criar leis e impô-las ao cumprimento da sociedade, os conflitos que nela surgiam eram resolvidos com base na força bruta.

A autocomposição, que ainda hoje perdura residualmente no direito moderno, em resposta ao uso da força como forma de resolução de conflitos, foi solução adotada pelos grupos sociais, na busca da pacificação social, ante a ausência de um Estado capaz de conceber leis e torná-las de observância obrigatória. Como forma resolutória de conflitos, ancorada no acordo entre as partes, a autocomposição, seja através da renúncia ou desistência, do convencimento ou submissão ou até mesmo da transação, pouco a pouco foi cedendo espaço a uma outra forma de solução de conflitos, a heterocomposição.

Assim é que o magistrado, enquanto instrumento pelo qual se vale o Estado para dizer o que o ordenamento jurídico pátrio preceitua, busca, pois, a cada demanda que se desdobra sobre sua competência, a aplicação de decisões adequadas ao caso concreto, de modo a buscar a melhor solução, condizente ao ideal de Justiça que permeia o Direito.

Neste sentir, deve o magistrado, vinculado ao que diz a nossa lei, e motivado pelas suas convicções, aplicar o que se acha mais justo ante cada caso que perpassa perante seus olhos.

¹⁴² DINIZ, Antônio Carlos de A. Efeito vinculante e suas consequências para o ordenamento jurídico. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=252>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

Necessário que haja, dessa forma, independência para que possa aplicar o melhor Direito, que se desdobra em garantias constitucionais, vale dizer, vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídios.

A independência funcional do Juiz, apenas o subordina à lei.

O julgador, não possui superiores hierárquicos ao qual deva obedecer a ordens e a instruções para julgamentos das causas que lhe são afetas. Ao se exigir a tutela jurisdicional do Estado, o sujeito procura que um terceiro possa lhe fornecer uma resposta adequada com que a situação em litígio exige, de modo que se faça Justiça.

A edição da súmula vinculante assenta uma interpretação à qual os órgãos do judiciário e da administração pública devem vincular-se.

Assim, para a corrente que censura o modelo, a súmula vinculante, ao determinar a orientação que deve ter o magistrado na prolação da sentença, vai de encontro à independência funcional do juiz. Amordaçando-os, ela lhes retira a possibilidade de buscar soluções mais justas ao caso concreto.

Para estes, portanto, não poderia haver instituto para tolher o convencimento do magistrado, pelo que a adoção do instituto seria incoerente ante ao que dispunha o ordenamento jurídico pátrio, é consubstanciaria um retrocesso do direito brasileiro, afastando-o do vero ideal de justiça.

3.8.1.2 Ofensa à tripartição de poderes

O segundo elemento de censura levantado por doutrinadores diz com a possibilidade da criação da figura do juiz-legislador, a qual não é acolhida pelo sistema constitucional em vigor.

Sustenta-se que o artigo 2º da Constituição de 1988 consagrou o princípio da separação de Poderes, ao prever que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Pautado num sistema de freios e contrapesos, adotou, portanto, entre os Poderes constituídos, uma lógica de relacionamento que os permite controlar-se, sem que nenhum deles possa se sobrepujar ao outro.

Neste diapasão, enquanto o Poder Legislativo tem como função típica a criação de leis e o Poder Judiciário a aplicação delas, cometeu-se ao Poder Executivo o encargo da administração do Estado.

Por sua vez, pensadas para conceber maior autonomia a cada um dos respectivos Poderes, permitindo-os tornar independentes e harmônicos entre si, as funções atípicas correspondem às funções típicas dos demais Poderes.

Por conta dessa divisão de funções, muitos doutrinadores têm admitido que a adoção da súmula vinculante, tal como prevista, seria uma forma institucionalizada de usurpação de competência do Poder Legislativo pelo Judiciário. Isso porque, o STF funcionaria como verdadeira Casa Legislativa, ao editar, a partir de suas interpretações, súmulas que devem ser forçosamente empregados na aplicação do Direito ao caso concreto, seja por parte dos demais órgãos do Judiciário seja pela Administração pública.

Consagrando o entendimento do STF como fonte de direito de observância obrigatória pelos órgãos judiciários e administrativos, a súmula vinculante teria autorizado o Poder Judiciário a adotar um exercício de função legislativa anômala, a qual seria incoerente com o que proclama a Tripartição de Poderes. Atribuiu-se-lhe, pois, competência que rompe o equilíbrio entre os Poderes, resultando na criação de verdadeiros juízes-legisladores.

Apoia esta corrente a lição de Evandro Lins e Silva, para quem “a fonte primaria do direito é sempre a lei, emanada do Poder Legislativo, para isso eleito pelo povo diretamente. Os Juízes não têm legitimidade democrática para criar o direito, porque o povo não lhes delegou esse poder. A sua função precípua, na organização estatal, é a de funcionar como árbitros supremos dos conflitos de interesse na aplicação da lei”¹⁴³.

As súmulas vinculantes, nestes termos, teriam invadido a esfera de competência do Poder Legislativo, consubstanciariam verdadeiras normas cogentes, com violação do princípio da Separação de Poderes.

Tal como cogitada, elas institucionalizariam flagrante vício de inconstitucionalidade, violando preceito constitucional consagrado pelo Poder Constituinte como princípio fundamental.

3.8.1.3 Inadequação da súmula vinculante no sistema jurídico romano-germânico

O modelo do direito codificado-continental (*Civil Law*) e o modelo judicial do precedente judicial anglo-saxão (*Common Law*) são os dois principais sistemas jurídicos

¹⁴³ SILVA, Evandro Lins e. Crime de hermenêutica e súmula vinculante. *Fortunecity*. Disponível em: <<http://campus.fortunecity.com/clemson/493/jus/m05-011.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

do mundo ocidental. Sistemas com características diferentes, cada um deles disciplina o ordenamento jurídico atribuindo conotações distintas aos institutos jurídicos.

André Ramos Tavares (2007, p. 372), neste sentir, afirma que entre os modelos há uma radical oposição. Enquanto o modelo codificado atende ao pensamento abstrato e dedutivo, que estabelece premissas e alcança conclusões por processos lógicos, tendendo a estabelecer normas gerais organizadoras, o modelo jurisprudencial obedece, ao contrário, a um raciocínio mais concreto, preocupado em resolver o caso particular.

O modelo do *Common Law* está fortemente concentrado na primazia da decisão judicial e é pois, um sistema jurídico judicialista. Já o Direito codificado está baseado, essencialmente, na lei. É, pois um sistema normativista.

De fato, com origem no Direito Romano, o *Civil Law* tem como principal fonte do Direito a legislação. Também conhecido como sistema romano-germânico ou continental europeu, consagra o primado da lei e as soluções encontradas a cada caso concreto provêm, sobretudo, das disposições dos Códigos e das Leis.

Já o sistema jurídico anglo-saxão, nascido a partir das atividades dos tribunais reais de justiça inglesa, tem nos costumes a principal fonte do Direito.

Fundamenta-se, sobremaneira, nos usos e costumes, do que com as leis propriamente ditas, sendo que, nesse sistema essencialmente costumeiro, afigura-se natural que o precedente ostente a força normativa capaz de implicar a sua aplicação a novos casos, com os quais guarde identidade.

O processo costumeiro de produção jurídica defere aos tribunais, portanto, a tarefa de positivação do direito, editando normas de caráter geral. Nele, o chamado precedente (*stare decisis*) utilizado no modelo judicialista é o caso já decidido, cuja decisão sobre o tema (*leading case*) atua como fonte para o estabelecimento (indutivo) de diretrizes para os demais casos a serem julgados¹⁴⁴.

A flagrante diferença entre esses sistemas jurídicos distintos, ancorados sobre estrutura e abordagem metodológica própria, constitui o fundamento para que a súmula vinculante seja considerada inadequada no âmbito do sistema jurídico romano-germânico. A importação de instituto nos molde do *stare decisis*, previsto pelo sistema jurídico anglo-saxão, ao direito brasileiro, é, para a corrente que censura a sua existência, um erro.

Com efeito, para os críticos, antevendo consequências danosas para a edição de súmulas vinculantes, que no Brasil, onde a jurisprudência é apenas uma fonte de apoio e

¹⁴⁴ TAVARES, 2007, p. 372.

não uma fonte criadora do direito, a adoção de súmulas pode causar inconsistências e dificuldades no funcionamento judicial.

Para tanto, sustenta-se que a adoção do *stare decisis* em país que adota o sistema consuetudinário e tem produção legislativa escassa, tem campo para desenvolver-se e consolidar-se, na medida em que as lacunas deixadas pelo legislador permitem que as decisões jurisprudenciais possam preenchê-las. Contudo, no sistema do *Common Law*, tal como vivenciado no Brasil, instituto desta índole, que garante força de lei a orientação de órgão superior, consubstanciaria elemento dissonante.

Para muitos doutrinadores, portanto, a nossa realidade jurídica não comportaria o instituto da súmula vinculante, visto que, o nosso sistema privilegia a lei, e não a jurisprudência.

3.8.1.4 A quebra da liberdade do processo de interpretação dos juízes

Como se sabe, é na análise do caso concreto que o julgador pode efetivamente escolher a norma a ser aplicada à hipótese, a fim de encontrar a solução adequada para a controvérsia. A partir deste choque de ideias, eclodem novas concepções, e é na diversidade de visões sobre a vontade da lei que se estabelecem correntes conflitantes de pensamento, fazendo dinamizar o ordenamento jurídico, amoldando-se a lei à forma mais efetiva na solução de conflitos.

Ao vincular órgãos do Judiciário e da Administração pública à orientação vinculante do STF, a súmula pode, em verdade, impedir que novos debates teóricos sejam travados em contendas judiciais. Isso porque, diante de uma resposta certa do órgão julgador, a rigor, não há porque despender esforços em sentido contrário.

Tal constatação constitui elemento diverso para fomentar críticas ao sistema de adoção de súmulas com efeitos vinculantes.

Com efeito, conquanto construções teóricas possam ser expostas e debatidas em congressos ou em publicações doutrinárias, o certo é que tomar lugar nos julgamentos, onde os conflitos de interesse são de fato solvidos, o solo fértil para a proliferação das mais diversas interpretações diante da subsunção normativa.

Assim, a súmula vinculante dificultaria a evolução do Direito. Inibindo a produção de embates teóricos, ela pode impedi-lo de desfrutar de opções interpretativas que possam transformá-lo, tornando-o mais justo.

A grande quantidade de críticas endereçadas ao sistema, com efeito, não impediram a sua adoção pelo ordenamento jurídico, sobressaindo, na espécie, as razões favoráveis ao seu acolhimento, notadamente o da segurança jurídica, consoante se verifica a seguir.

3.8.2 *Razões a favor do sistema da súmula vinculante*

Numa primeira aproximação, ressalte-se que, embora menos numerosos, são sobremaneira fortes os argumentos em defesa da súmula vinculante, o que garante legitimidade ao sistema que acolheu o modelo para aplicação em todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Muitos operadores do Direito, de fato, defendem a sua utilização fundamentando a sua posição a partir das mais diversas justificativas para legitimá-la.

Arnoldo Wald, com proficiência, anota:

Quando se verifica que o Supremo Tribunal Federal recebe, todos os dias, uma quantidade absurda de processos, o que se repete com o Superior Tribunal de Justiça, evidencia-se a inviabilidade de se manter o sistema vigente por mais tempo. Do mesmo modo, quando a mesma tese jurídica é apreciada mais de mil ou até dez mil vezes por um tribunal, como tem acontecido tanto no Supremo Tribunal Federal como no Superior Tribunal de Justiça, em casos como o do FGTS, os planos econômicos e determinadas questões fiscais, é preciso reconhecer que há um verdadeiro desperdício de talento, de cultura e de capacidade de trabalho dos nossos magistrados.

Justifica-se, portanto, a instituição da súmula vinculante, cuja criação defendemos em diversas oportunidades e que foi incluída na primeira etapa da Reforma do Judiciário, efetuada pela Emenda Constitucional nº 45/2004, que a inseriu no art. 103-A na Constituição Federal.¹⁴⁵

Em verdade, não se pode negar que a burocratização, e, por conseguinte, a morosidade, é um mal que por muito tempo permeia o Judiciário brasileiro. Considerada a maior vilã na crise do Judiciário brasileiro, a lentidão da justiça seria, para muitos, a principal causa para adoção da súmula vinculante, a qual seria, portanto, um remédio que malgrado não sanasse todos os vícios, ajudaria a amenizá-los.

Na medida em que uma decisão já sumulada, nos moldes ao qual prevê o art. 103-A da Constituição e sua respectiva Lei reguladora, viabiliza a supressão de etapas no tramite processual, possibilita ao cidadão ver a sua contenda solucionada muito mais rápida,

¹⁴⁵ In: MACHADO e MACHADO (coord.), 2006, p. 63.

tornando o Judiciário mais ágil e eficaz e assegurando previsibilidade e certeza na solução adotada.

Assim, para aqueles que subsidiam a sua posição em prol do uso da súmula pautando-se nesse argumento de defesa, a súmula vinculante seria um meio hábil para incrementar a celeridade e a economia processuais. E em consequência do menor custo processual e da celeridade que possam resultar as demandas, as súmulas vinculantes evitariam que os menos afortunados se afastassem do acesso à justiça, bem como houvesse deterioração do objeto demandado.

Por seu turno, o amontoamento de causas repetitivas é outro um forte argumento, pelo qual se utiliza parte da doutrina, na defesa da súmula vinculante.

Como se viu da lição de Arnaldo Wald, uma vez que são muitos os processos que versam sobre questões idênticas, a súmula seria um elemento necessário para resolução do grande número das lides que se amontoam no Supremo.

Nesse sentido, muitos doutrinadores balizam a legitimidade desse argumento, fundamentando-o na literalidade do texto constitucional. Para estes, a Constituição Federal de 1988, no art. 103-A, adotou-o na medida em que menciona que 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 relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Para se ter noção do problema que o aflige, registre-se que o STF, em 1999, julgou um volume de processos 1856% maior que o levado a efeito há 59 anos, ainda que integrado, desde então, por 11 ministros.

Não se pode negar, portanto, que o crescimento do número de demanda perante o Supremo atingiu, ao longo dos anos, as raias do insustentável.

Em 1994, o STF recebeu 26.662 feitos e julgou, naquele ano, 28.752. Em 1995, por conseguinte, 30.706 foram os feitos, sendo julgados 35.214. Já em 1996, foram recebidos 30.706, sendo proferidas apenas 29.000 decisões. Por sua vez, em 1997, 33.963 processos foram distribuídos, sendo 40.615 julgados. E por fim, com base nos dados colhidos, houve, em 1998, um crescimento na ordem de 13% relativamente ao ano de 1997, o que nos dá aproximadamente um total de 48.000 feitos apreciados¹⁴⁶.

¹⁴⁶ DINIZ, Antônio Carlos de A. Efeito vinculante e suas consequências para o ordenamento jurídico. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=252>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

Se parece assustadora a forma com que se cresceu o número de demandas perante o STF de 1994 a 1999, resta farto que, hoje, uma elevada quantia de processos ainda se acham em vias de serem apreciados junto ao STF.

No meio de todos estes dados, levanta-se ainda outro que, para muitos operadores do direito, seria suficiente para justificar a adoção do modelo de súmula vinculante em nosso ordenamento, qual seja, o de que cerca de 70 a 90% das causas são reiterativas, ou seja, tratam de questões idênticas¹⁴⁷.

Enfim, é com vistas em números como estes, que parte da doutrina tem-se valido para defender a adoção da súmula vinculante no País. Sob o argumento de que são numerosos os processos versando sobre questões idênticas, muitos doutrinadores têm emitido a sua opinião em favor da súmula.

A par do elemento quantitativo, para muitos a súmula vinculante impõe à Justiça brasileira um viés mais impessoal e isonômico. A partir dela, possibilita-se, diante dos casos que a avoquem, que haja a uniformização das decisões, independentemente das condições pessoais dos sujeitos que litigam, em claro signo de igualdade e segurança jurídicas.

A edição da súmula possibilita, pois, que a justiça seja prolatada de maneira isonômica. A partir dela, busca-se, assegurar o princípio da igualdade, evitando que uma mesma norma seja interpretada de forma distinta para situações fáticas idênticas, criando distorções inaceitáveis.

3.8.3 A opinião acolhida pelo presente trabalho

A despeito da respeitável crítica endereça ao sistema da súmula vinculante, a verdade é que, sopesados os argumentos a favor e contrários, sobressai a vantagem da sua adoção, que tem o mérito de impor maior segurança jurídica às partes a partir da previsibilidade e da certeza de que aquele entendimento sumulado deverá ser inexoravelmente imposto à solução do seu caso. O resultado, contudo não é imediato, sendo a falta de sucesso deste modelo ao longo da história.

Com efeito, relembra John Henry Merryman (1985, p. 07) que, no século VI da Era Cristã, Justiniano, imperador romano do oriente, compilou textos de alguns notáveis juristas clássicos e outorgou-lhes validade legal, proibindo fossem sequer comentados. A

¹⁴⁷ Idem, Ibidem.

compilação visava sistematizar o direito romano para eliminar conflitos e dúvidas, e assim vincular os juristas aos escritos que na concepção do Imperador expressavam o verdadeiro espírito do ornamento jurídico de Roma.

Na França pós-revolucionária, por sua vez, o regime napoleônico, nitidamente autoritário, assumiu o controle das escolas de Direito e sobre elas exerceu pressões políticas de modo a impor o método exegetico de estrita observância ao Código Civil. Assim, como Justiniano, Napoleão almejava impedir que as inevitáveis interpretações desvirtuassem o sentido dos preceitos do *Codex*.

Estas pressões de caráter autoritário foram reforçadas pelo advento da Escola da Exegese, que professava uma concepção legalista e racionalista, segundo a qual a tarefa dos juízes seria a de aplicar mecanicamente a lei sem mesmo interpretá-la¹⁴⁸.

O conhecimento de alguns eventos fracassados do passado pode, numa primeira aproximação, indicar a imprestabilidade do modelo adotado. Nada obstante, diante da festejada crise secularmente instalada no Judiciário brasileiro, parece ser adequada, neste momento de transição, a adoção do sistema de súmula vinculante, como forma de se avançar na busca de melhores soluções para o sistema como um todo.

O que cobra relevo, na espécie, é a ideia de que o poder sumulado deve-se ater à determinação abstrata de critérios interpretativos e normativos a serem aplicados a uma certa controvérsia jurídica, de molde a tornar o sistema capaz de garantir a igualdade formal das decisões jurisprudenciais, forma pela qual as súmula de jurisprudência do STF mostrar-se-ão aptas a produzir o resultado esperado.

Nestes termos, é certo, a adoção do sistema de súmulas vinculantes torna-se medida que assegura a proteção da confiança do cidadão, estando de acordo com a proposta de segurança que a Constituição de 1988 veicula em seu texto.

3.9 A “abstrativização” do controle difuso de constitucionalidade

O tema referente à *abstrativização* das decisões do STF, conquanto não previsto de forma explícita no texto da Constituição Federal, merece ser devidamente abordado no presente ensaio, porquanto presente na jurisprudência dos Tribunais brasileiros e nas hodiernas discussões doutrinárias, e denota também um meio de garantir a segurança jurídica, na forma dos dispositivos já analisados.

¹⁴⁸ BOBBIO, 1995, p. 81.

A *abstrativização* ou *objetivação* do controle difuso de constitucionalidade consubstancia a decisão de se conceder efeitos *erga omnes* e vinculante aos julgamentos proferidos pelo STF, sem a necessidade de acionamento de Senado Federal para retirar do ordenamento jurídico a norma ilegítima¹⁴⁹.

Tal movimento foi impulsionado pelo assoberbado volume de processos em tramitação perante o Supremo Tribunal brasileiro, que acabou por demandar novas mudanças na sua forma de julgar¹⁵⁰.

Esta situação caótica tem como causa, segundo Luiz Manoel Gomes Júnior (2005, p. 91), “desde o aumento da procura pelos serviços prestados pelo poder Judiciário, até a irresignação exacerbada do Poder Público em suas várias esferas”. Isso fez com que, segundo o autor, o recurso extraordinário (RE) – principal instrumento de controle difuso brasileiro, “(...) que deveria ser *extraordinário* (...) tornou-se *ordinaríssimo*”, e relegou o STF para um mero terceiro ou quarto grau de jurisdição.

Aliado ao grande número de processos, outro pretexto para as transformações é o risco de ofensa à igualdade das decisões, à segurança jurídica e à certeza das decisões judiciais, além do conflito entre os órgãos judiciários que a ausência de respeito a decisões do Plenário do STF possam acarretar.

No particular, registre-se que não só a doutrina clamava pela objetivação, mas também a jurisprudência já vinha sinalizando a necessidade de adoção deste novel modelo.

Em boa verdade, é de se registrar que, em 1997, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.898, a Primeira Turma do STF manifestou a possibilidade de visualizar efeito vinculante nas decisões do recurso extraordinário, quando dispensou a análise da inconstitucionalidade pelo plenário dos tribunais, nas hipóteses em que o Pleno do Supremo já houvesse se manifestado a respeito.

¹⁴⁹ Esta expressão foi utilizada pela primeira vez por Didier Júnior (2006).

¹⁵⁰ O crescimento do Supremo Recursal verificado a partir de 1997 chegou a ponto de pôr em xeque a capacidade do próprio Supremo de se autogerir. Os recursos chegaram às centenas de milhares e continuavam a crescer até 2007. Em outras palavras, como dissemos acima, se fossem julgar todos esses processos na mesma proporção em que entravam, cada um dos 11 ministros teria de julgar mais de 10 mil recursos por ano, ou aproximadamente um recurso a cada 10 minutos. Diante desse cenário, tornou-se imperiosa uma nova política de direito processual capaz de conter o acesso ao Supremo. A título de comparação, a Suprema Corte norte-americana recebe cerca de 7 mil processos ao ano e julga aproximadamente 100. O Supremo Tribunal Federal, até 2007, estava recebendo e julgando mais de 100 mil. Fica claro que a agilidade decisória do Supremo não se resolve apenas imprimindo maior velocidade dos processos, mas pressupõe, antes, maior seleção dos casos que ali podem chegar (FALCÃO, Joaquim; CERDEIRA, Pablo de Camargo; ARGUELHES, Diego Werneck. *O Supremo em números*. FGV. Abril de 2011. Disponível em: < <http://www.supremoemnumeros.com.br>>. Acesso em 06 de ago. 2013).

Nesse sentido, há decisões que chegaram até a determinar a vinculação das Turmas aos precedentes do Plenário¹⁵¹, excetuando-se somente proposta de revisão de qualquer dos Ministros.

Já no ano de 2003, Gilmar Ferreira Mendes por igual passou a defender a *objetivação* de processos subjetivos como o recurso extraordinário, que “deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva”¹⁵².

Como forma de racionalizar a prestação jurisdicional, a mudança de procedimento em tais hipóteses também foi defendida àquela altura pela Ministra Ellen Gracie¹⁵³.

Tal posicionamento, segundo Luiz Guilherme Marinoni (2010, p. 81-82), também foi repetido textualmente quando do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário nº 376.852 e da Reclamação nº 2.986, por exemplo.

Esta tendência jurisprudencial logo foi reforçada pela criação do instituto da repercussão geral como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, que notadamente é um requisito de objetivação deste recurso. Assim, ele passou a ser apenas um “pressuposto para a atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos”¹⁵⁴.

Note-se que a justificativa para a aproximação entre os dois modelos de controle de constitucionalidade é que, quando ambos são realizados pelo Plenário da Corte obedecem a procedimentos muito semelhantes e, portanto, “não existe qualquer razão plausível para se atribuir efeito vinculante a um modelo e não ao outro”¹⁵⁵.

É o que afirma Gilmar Ferreira Mendes:

De qualquer sorte, a natureza idêntica do controle de constitucionalidade, quanto às suas finalidades e aos procedimentos comuns dominantes para os modelos difuso e concentrado, não mais parece legitimar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental.¹⁵⁶

¹⁵¹ STF, RE 244048-AgR/SP, Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, j. 15/04/2005.

¹⁵² STF, Pleno, RE 376852 MC. Relator: Min. Gilmar Mendes. J. 27/03/2003.

¹⁵³ STF, Segunda Turma, AI 375011 AgR. Relatora: Min. Ellen Gracie, j. 05/10/2004.

¹⁵⁴ **In:** FUX; NERY JUNIOR e WAMBIER, 2006, p. 984.

¹⁵⁵ MARINONI e MITIDIEIRO, 2007, p. 69.

¹⁵⁶ MENDES, 2004, p. 164.

Em síntese, portanto, por *abstrativização* pode-se entender a concessão de efeito *erga omnes* e vinculante, característico do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, às decisões de controle difuso e concreto.

A partir desta nova forma de agir, é certo, a ideia é fazer com que as decisões proferidas pelo STF em controle difuso ganhem interpretação extensiva, vinculando horizontal e verticalmente, “independentemente da existência de enunciado sumular de eficácia vinculante” sob o argumento de “evitar decisões contraditórias e acelerar o julgamento das demandas”¹⁵⁷, bem como de garantir a segurança jurídica dos jurisdicionados.

De fato, não há razão para manutenção da distinção entre os efeitos das decisões advindas de uma ou outra forma de controle.

Para Luís Roberto Barroso (2008, p. 122), não há que se cogitar em diferenciação dos efeitos entre o controle direto e o indireto já que “seria uma demasia, uma violação ao princípio da economia processual, obrigar um dos legitimados do art. 103 a propor ação direta para produzir uma decisão que já se sabe qual é!”.

Ademais, a *abstrativização* tem o condão de conferir maior eficácia e racionalização nos julgamentos do STF.

Há, neste ponto, mais um instrumento para consecução da unidade do Direito por intermédio da compatibilização das decisões judiciais. Uma vez já decidida a questão, qualquer nova apreciação, sem o fito da revisão da tese, importa em dilação indevida no processo da causa. Encurta-se o procedimento, com flagrante economia dos atos processuais. É a promessa, portanto, de agilização na prestação jurisdicional pela Suprema Corte através de uma “forma de evitar decisões contraditórias e acelerar o julgamento das demandas”¹⁵⁸.

Com a redução do tempo de tramitação e até do número de recursos admitidos pelo STF, permite-se que, ao invés de atuar como revisor de “pronunciamentos de Corte Inferiores”, solucionador de “litígios de fulano ou beltrano”¹⁵⁹, ele seja “reconduzido à sua verdadeira função, que é a de zelar pelo direito objetivo - sua eficácia, sua inteireza e a uniformidade de sua interpretação”¹⁶⁰.

¹⁵⁷ In: FUX; NERY JUNIOR e WAMBIER (coord.), 2006, p. 983-986.

¹⁵⁸ Idem, Ibidem.

¹⁵⁹ Idem, Ibidem.

¹⁶⁰ WAMBIER, WAMBIER e MEDINA, 2007, v. 3, p. 241.

Essa transformação beneficia a eficácia da prestação jurisdicional que será mais homogênea para casos idênticos, e propiciará ao cidadão uma sensação maior de justiça, e o sistema permite elidir um problema crônico no ordenamento jurídico brasileiro: A ausência de uma jurisprudência relativamente uniforme.

Isto se dá, principalmente, segundo Luiz Rodrigues Wambier (2009, p. 06), pela possibilidade de no sistema do *Civil Law* os juízes poderem decidir “de acordo com suas próprias opiniões a respeito do sentido da lei”¹⁶¹ sem seguir a jurisprudência de seu Tribunal ou de Tribunais Superiores.

Tais tribunais, não raramente “além de discordarem entre si, não respeitam a sua própria jurisprudência”, o que, no Brasil, vem gerando um quadro caótico.

Essa liberdade do julgador, não lhe dá, contudo, o direito de julgar contrariamente às decisões do STF, consoante assinala Luiz Guilherme Marinoni:

O fato de o juiz ordinário ter o poder-dever de controlar a constitucionalidade obviamente não significa que ele não deve respeito às decisões do Supremo Tribunal Federal. Este respeito decorre logicamente da adoção do sistema de controle difuso e da atribuição ao Supremo de dar a última e definitiva palavra acerca da constitucionalidade da lei federal. Quando se tem claro que a decisão é um mero sistema judicial, torna-se pouco mais do que absurdo admitir a possibilidade de o juiz ordinário contrariar as decisões do Supremo Tribunal Federal.¹⁶²

Situações como estas comprometem o Estado de Direito “na medida em que as coisas passam a correr como se houvesse várias ‘leis’, regendo a mesma conduta: um clima de integral instabilidade e ausência absoluta de previsibilidade”¹⁶³, dificultando até mesmo saber-se qual a jurisprudência predominante.

É exatamente para findar esta insegurança, que se defende a *abstrativização*¹⁶⁴.

¹⁶¹ A liberdade concedida no sistema da *civil law* se destina ao Judiciário como um todo, a fim de adaptar o direito às alterações da sociedade e às peculiaridades do caso concreto, e não ao juiz individualmente considerado, já que este não pode adaptar o direito ao caso concreto à sua maneira pessoal (idem, ibidem, p. 08).

¹⁶² MARINONI, 2011, p. 84.

¹⁶³ Idem, Ibidem.

¹⁶⁴ Não se olvida que existem inúmeras críticas no tocante à referida abstrativização. Streck, Oliveira e Lima (2010, p. 07-29), posicionam-se contrariamente sob alegação de que: a) altera a competência privativa do Senado do art. 52, X, da CF, de forma inconstitucional, ferindo a esfera de poder do Legislativo, enfraquecendo a força hierárquico-normativa da Constituição e criando um novo texto; b) dá muito poder ao STF, já que cria a possibilidade de aprovação de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo simples voto de seis Ministros, quórum menor inclusive que as súmulas vinculantes; c) ofende o princípio democrático, exigido pela Constituição Federal para dar legitimidade às declarações de

CAPÍTULO 04. ANÁLISE DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NAS DECISÕES COM EFEITOS VINCULANTES DO SUPREMO TRIBUNAL

4.1 Prolegômenos teóricos

Com as mudanças acima tratadas, no âmbito constitucional a prestação jurisdicional vem ganhando contornos de maior efetividade, celeridade e igualdade.

Neste diapasão, cabe indagar em que grau de intensidade tais institutos têm interferido no processo de garantia do princípio da segurança jurídica.

Com o conceito atual de segurança, que afasta de plano uma visão estrita do Estado liberal, é imprescindível que se tenha uma prestação jurisdicional que traga o mínimo de confiança aos jurisdicionados e, para tanto, ela deve ser célere, efetiva e também coerente, donde se deve abandonar, de forma ponderada, o apego ao legalismo, quando for excessivo e acabar prejudicando a prestação da justiça. Nada obstante, tal posicionamento não pode servir de pretexto para que haja decisões que mudam de sentido ao sabor dos ventos.

Para a segurança e confiança do jurisdicionado é imprescindível que haja consistência e coerência na jurisprudência, como observa Virgílio Afonso da Silva¹⁶⁵:

Se segurança jurídica puder ser traduzido, entre outras coisas, como um mínimo de previsibilidade na atividade jurisdicional, a forma mais segura de alcançá-la não passa apenas pela definição de métodos que possibilitem controle intersubjetivo... A verdadeira previsibilidade da atividade jurisdicional se dá a partir de um acompanhamento cotidiano e crítico da própria atividade jurisdicional. Tal acompanhamento é tarefa precípua da doutrina jurídica. (...) É a partir da cobrança de consistência e coerência em suas decisões e do conhecimento da história jurisprudencial do Tribunal que cada um de seus membros ficará sempre compelido a ser

inconstitucionalidade com efeito *erga omnes*; d) ofende também princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, já que possibilita aplicar uma decisão àqueles que não tiveram garantido o seu direito constitucional de participação nos processos, ferindo, portanto, direitos fundamentais, inclusive o acesso à justiça. Todos estes são fortes argumentos que denotam o desrespeito à Constituição brasileira, em vários aspectos, que não podem ser desconsiderado em um Estado que se declara “Constitucional de Direito”. Porém, as vantagens da abstrativização são fortes e atendem também ao acesso à justiça, razão pela qual já nos manifestamos anteriormente de forma favorável à objetivação, desde realizada através da edição de súmulas (In ZAMARIAN, Livia Pitelli; NUNES JR., Vidal Serrano. Súmulas vinculantes: solução para a adequada abstrativização do controle difuso de constitucionalidade?. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 16, n. 1, jun. 2012).

¹⁶⁵ SILVA, V., 2009, p. 149-150.

coerente – e, por conseguinte, mais previsível – em suas decisões. (...) Se, como foi visto acima, a racionalidade no discurso jurídico é, em grande medida, a possibilidade de diálogo intersubjetivo, a segurança jurídica também é decorrência desse diálogo. Mas para existir diálogo é necessário um discurso bidirecional. Não apenas a comunidade jurídica recebe as decisões do STF (ou de outros tribunais), como também tem o dever de reagir a elas e cobrar coerência e consistência quando entender que os tribunais não estejam decidindo de acordo com seus precedentes.

Assim, é cada vez mais necessário o respeito aos precedentes do Supremo Tribunal para garantir segurança ao jurisdicionado. Esse é o papel da Constituição Federal e é desempenhando essa função que ela vem instituindo o efeito vinculante, a súmula vinculante e a repercussão geral, tudo corroborado pela legislação infraconstitucional que também criou medidas que corroboram com o mesmo intuito¹⁶⁶.

À primeira vista, de fato, pode parecer que todas estas medidas, ao imporem uma jurisprudência mais uniforme, implicam o engessamento de um posicionamento e, conseqüentemente, um retorno à antiga concepção liberal de imutabilidade e tecnicismo estrito como meio de atingir a segurança jurídica.

A premissa, contudo, não é verdadeira, já que todas estas medidas, a par de corroborarem com o fortalecimento da confiança, permitem revisão de seus posicionamentos, seja através do procedimento de revisão ou cancelamento de súmulas, seja através da mudança de posicionamento do STF em relação a matérias de repercussão geral, ou seja porque aceitou-se a justificativa de que determinada demanda não se adequa àquela do precedente anterior – em situações muito semelhantes ao procedimento do *distinguishing* e do *overruling* oriundos do *Common Law*.

Ao mesmo tempo em que a Constituição padronizou alguns julgamentos, como aqueles que envolvem interesses coletivos de massa, permitiu também meio de afastá-los em detrimento de outros valores.

¹⁶⁶ Neste sentido pode-se elencar: o julgamento por amostragem dos recursos extraordinários quando “houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia” (art. 543-B, CPC); o julgamento dos recursos especiais também por amostragem, quando fundados em idêntica questão de direito (art. 543-C, do CPC); a ampliação dos poderes do relator, possibilitando-lhes indeferir recursos manifestamente contrários à jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores (art. 557, §1º-A, CPC), além de permitirem-lhes julgar o mérito dos recursos, quando estes impugnarem acórdão em confronto com jurisprudência do STJ, dispensando-se seu envio ao colegiado (art. 544 §3º e §4º, CPC); a possibilidade de não recebimento do recurso de apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmulas dos Tribunais Superiores (art. 518, §1º, CPC); além da possibilidade de indeferimento de plano, sem citação da parte contrária de pedido preliminar, quando o juízo já houver proferido “sentença de total improcedência em outros casos idênticos” (art. 285-A, CPC).

É o que ocorre também a *abstrativização* do controle difuso de constitucionalidade acima comentada. Tal condição é um paradoxo à segurança jurídica, já que aparentemente a fere em seu conceito formal de legalidade estrita, por desrespeito às normas constitucionais que preveem o controle difuso de constitucionalidade e seus efeitos meramente *inter partes*.

Por outro lado, a *abstrativização* visa a prestigiar o valor justiça na medida em que privilegia a igualdade, celeridade e eficácia processuais, através da extensão dos efeitos de uma decisão a todos os outros casos idênticos. Além disso, até mesmo a decisão cujos efeitos foram estendidos, também é passível de revisão, quando houver mudança no entendimento do tribunal ou quando a questão da demanda dele distinguir. Assim, conduz a prestação jurisdicional a uma de suas funções: o fornecimento de segurança jurídica ao cidadão, quando aplicada visando o valor justiça através da proteção de um direito constitucionalmente garantido.

Sem embargo, impende registrar que a criação de um modelo centralizado de interpretação de controvérsias de natureza constitucional no Supremo Tribunal não elidiu a possibilidade de que a insegurança jurídica subsista no sistema jurídico brasileiro.

De fato, muitos aspectos ainda atuam no sentido de manter certo grau de insegurança no âmbito do poder jurisdicional do STF, permitindo que os novos instrumentos de controle, caso utilizados a destempo ou sem a necessária modulação de seus efeitos, não produzam os resultados pretendidos quando da estruturação dos mecanismos de controle vinculado.

Os principais motivos para a criação do clima de insegurança residem, sem dúvida, na mudança brusca de entendimento jurisprudencial e na efetiva mora na tomada de decisão sobre certa controvérsia constitucional.

Em tal situação, a permanência de um estado de insegurança sobre a relação jurídico-tributária em análise acaba por gerar intensa instabilidade no sistema, permitindo a convivência de decisões díspares sobre idêntica questão constitucional no seio dos Tribunais de apelação e dos próprios Tribunais superiores.

Em matéria de direito tributário, contudo, é a mudança da jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, na evolução do entendimento sobre controvérsia de índole constitucional, que mais surpreende a confiança dos contribuintes.

Por igual, razão para inquietudes também repousa na efetiva mudança de entendimento consolidado nas Cortes inferiores, notadamente a assentada, em matéria tributária, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Inferidos da jurisprudência recente do STF, precedentes envolvendo cada uma das hipóteses potencialmente violadoras do princípio da segurança jurídica serão estudados a seguir, para que, enfim, seja confeccionado um modelo adequado de preservação dos atributos inerentes à proteção da confiança e da previsibilidade dos contribuintes.

4.2 Mudança da própria jurisprudência do STF: A questão do creditamento do IPI na produção de bens com insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero

A temática envolvendo o creditamento, pelo contribuinte, de valores referentes ao Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI decorrente da utilização de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributados nas operações anteriores, frequentou intensamente o Poder Judiciário no início do século XXI.

As empresas produtoras defendiam o direito ao creditamento em razão do princípio da não cumulatividade insculpido no artigo 153, § 3º, inciso II da Carta de 1998. Por sua vez, a Fazenda Pública, sustentando que os insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados não podem gerar crédito para o contribuinte.

Após perfazer o ritual de passagem pelas instâncias ordinárias de jurisdição, a controvérsia começou a ser enfrentada pelo Excelso Pretório em março de 1998, no bojo do Recurso Extraordinário nº 212.484, tendo por objeto a questão do creditamento em caso de isenção, nas operações anteriores, dos insumos utilizados na produção da mercadoria final¹⁶⁷.

O Min. Ilmar Galvão¹⁶⁸ votou no sentido da impossibilidade de creditamento, vindo de assentar as seguintes razões em seu voto:

¹⁶⁷ O relator inicial do RE foi o Min. Ilmar Galvão. Votaram os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octávio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Maurício Corrêa e Nelson Jobim, que acabou sendo o relator do acórdão. Ausentes os Ministros Carlos Velloso e Celso de Mello.

¹⁶⁸ E continua: “Aliás, a isenção na aquisição da matéria prima não visa beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do tributo para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria-prima, o valor alusivo ao tributo. Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica esta sem crédito a compensar. É claro que nada impede a instituição, pela União, em favor dos industriais, a título de incentivo, do direito ao crédito imposto presumido, desde que o faça por lei, o que não é o caso dos autos. O mesmo se dá com o ICMS, conforme estabelece o inciso I, do art. 155, § 2º, da Carta. O referido dispositivo, no inciso II, assentou que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação”: “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”. A Constituição de 1988, nesse passo, limitou-se a transcrever a ressalva que, recorde-se, já havia sido inserida no art. 23, II, da Carta de 1969, pela EC nº 17/80 e que, por redundante, infirmaria o raciocínio acima exposto, não se houvesse revelado necessária para inviabilizar a aplicação da teoria do crédito pelo tributo presumido, que se achava consagrada pela jurisprudência do STF, e para estabelecer a possibilidade de o benefício fiscal, em relação ao ICMS, ser

A Constituição Federal, no artigo 153, § 3º, II, estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Objetiva a norma, por esse meio, impedir a tributação em “cascata”, assegurando que, no preço de venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste.

Tal o sentido do princípio da não-cumulatividade do tributo, que também se aplica ao ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF).

Encontra-se enunciado no art. 153, § 3º, II, de molde a não oferecer dúvida: “... compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. Não importa que o consumidor final não tenha sido beneficiado pela não-exigência do tributo em uma das etapas do ciclo econômico, posto que conta, a seu favor, com a garantia da observância do princípio da não-cumulatividade.

Nada obstante os argumentos lançados pelo Ministro-relator, anote-se que prevaleceu, naquele o *leading case*, o conteúdo do voto-vista do Ministro Nelson Jobim, vazado nos seguintes termos:

O ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre o todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operações subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.¹⁶⁹

instituído por meio de lei complementar federal (cf. inc. XII, b), sem excluir, é óbvio, a hipótese de fazerem-no os próprios Estados, por meio de Convênio. Se em relação ao ICMS, que contava com o beneplácito jurisprudencial, a própria Constituição previu, possivelmente por isso mesmo, a necessidade de o benefício vir a ser instituído por lei, ou, obviamente, por meio de convênio, deveria haver sérias razões, aqui não demonstradas, para que se pudesse chegar a conclusão contrária no concernente ao seu símile, o IPI, que nunca foi contemplado, pelo julgador, com o critério do crédito presumido.”

¹⁶⁹ Em suas razões de decidir, o Min. Nelson Jobim analisou o caso concreto, vindo de assentar: “Agora, examino o caso concreto. Trata-se da produção de Coca-Cola. O que se passa com a produção no Brasil? Vejamos. Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram

A corrente favorável ao direito ao creditamento restou majoritária. O acórdão, inferido desta realidade, veiculou a seguinte ementa¹⁷⁰:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.

Por quase uma década, portanto, Tribunais e contribuintes seguiram a linha do entendimento consolidado no precedente acima, pelo que restou devidamente reconhecido o direito ao creditamento de valores em favor das empresas.

Ocorre que, a propósito do julgamento de um novo apelo extremo – Recurso Extraordinário nº 353.657 – onde se apreciava a questão do direito a crédito referente a

a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI. Os produtores de outros xaropes, insumo para outro tipo de refrigerantes, não se transferiram para a Zona Franca de Manaus. Não se transferiram porque não desejavam ou porque era economicamente impossível. Não importa. Esse fato criou um sério problema de mercado. A fabricação de xarope sofriam, até fevereiro ou março do ano passado, a incidência da alíquota de 40%. Portanto, como se tem a isenção do IPI sobre o xarope produzido na Zona Franca de Manaus, os produtores de Coca-Cola disputariam no mercado de forma privilegiada em relação aos produtores de guaraná, por exemplo. Em razão disso, procedeu-se uma alteração na lei que regulamentou os sucos no Brasil. Reduziu-se em 50% a alíquota relativa a refrigerantes oriundos de extratos concentrado de suco de fruta ou de semente de guaraná, de 40%. Foi a forma pela qual tentou-se equilibrar a concorrência. Os produtores de Coca-Cola não pagam IPI sobre o xarope, mas são obrigados pela incidência de 40% sobre o refrigerante. Os outros produtores pagam IPI sobre o xarope, mas gozam de uma redução de 50% sobre a alíquota de 40%. Após isso, para estabelecer uma concorrência mais leal, o TIPI – Tabela de Imposto de Produtos Industrializados – reduziu a alíquota sobre xarope de 40% para 27%. Sei da existência de virtual conflito entre a Fazenda e os produtores de Coca-Cola quanto às margens. Segundo informações, os produtores de xarope teriam aumentado o seu valor para o de obter maior resultado na isenção. Volto ao tema. Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros – produtores de refrigerantes com xarope oriundo da Zona Franca – gozariam de um crédito em relação à parte isenta. A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora a própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados. Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM: “havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto...”. Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto. Então, quando os Estados obtiveram a Emenda Passos Porto, vindo posteriormente a matéria para o texto constitucional (§ 2º do inciso III da letra “a” do art. 155), o que ocorreu, na verdade, foi apenas a constitucionalização de uma experiência com o ICMS. Se tivermos, na hipótese, uma decisão no sentido de acompanhar o voto do Ministro-Relator, teremos uma distorção no que diz respeito às alíquotas vigentes do IPI, uma vez que os produtores de sucos teriam uma redução de cinquenta por cento, mas os produtores não de sucos não teriam a mesma redução. Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

¹⁷⁰ DJ 27.11.98.

insumos adquiridos sob o regime da alíquota zero do IPI, o STF acabou por modificar o entendimento anterior, para negar o creditamento, entendimento ulteriormente estendido para as hipóteses de isenção.

Neste recurso, para propiciar a reabertura da discussão sobre o tema, a União Federal novamente articulou com a transgressão do artigo 153, § 3º, inciso II, da Carta Política da República. Desta feita, contudo, sustentou que os insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados não podem gerar crédito para o contribuinte, razão pela qual não haveria margem para que se desse tratamento idêntico a institutos diversos como o da isenção, o da não tributação e o da não incidência de alíquota.

A tese foi acolhida pelo Ministro Marco Aurélio, relator do feito, e pela maioria dos integrantes da Corte, resultando no acórdão assim ementado:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.¹⁷¹

Declarado o resultou, adveio, por iniciativa do Ministro Ricardo Lewandowski, questão de ordem acerca da modulação dos efeitos da decisão, tendo em vista a brusca mudança de posicionamento do STF quanto ao tema. Ao suscitar a necessidade de se conferir efeito prospectivo à decisão, aduziu o Ministro:

Bem, como é de conhecimento de todos, em duas ocasiões anteriores, a última em 18.12.2002, o Plenário desta Suprema Corte manifestou-se favoravelmente, por ampla maioria, ao creditamento do IPI nas operações de que tratam os recursos sob exame. E com base nessas decisões foram tomadas várias outras, de caráter monocrático, neste Tribunal, e de natureza coletiva, no Superior Tribunal de Justiça e nos Tribunais Regionais Federais.

Em pesquisa que realizei, pude perceber que, não obstante a tendência que a aqui se manifestava acerca da mudança de entendimento sobre a matéria, praticamente todos os Tribunais Regionais Federais e mesmo os

¹⁷¹ DJ 25.06.2007.

magistrados de primeira instância da Justiça Federal continuaram a prestigiar a jurisprudência predominante da Corte.

(...)

Foi exatamente o que ocorreu na situação em apreço; os contribuintes, fiados no entendimento pacificado na Suprema Corte do País, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 90, passaram a creditar-se, de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolviam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota zero ou não tributados.

Por tal motivo, e considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a material, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante.¹⁷²

A proposição do Ministro Ricardo Lewandowski, contudo, restou rechaçada pelo Relator do feito, Ministro Marco Aurélio, nos seguintes termos:

No processo subjetivo, o Judiciário atua ante conflito de interesses, em verdadeira substituição à vontade das partes, visando ao restabelecimento da paz social. Atua levando em conta as causas de pedir e os pedidos veiculados pelas partes e, então, proclama o direito subordinante.

Pois bem, de início, constato que, em momento algum, pleiteou-se, presente o princípio da eventualidade, a modulação temporal dos efeitos da decisão. A questão de ordem é levantada, de ofício, por integrante da corrente que, no julgamento procedido, mostrou-se minoritária. Implica a mitigação do provimento do recurso extraordinário, como se houvesse duas regências, uma anterior a esse julgamento e outra posterior; como se houvesse duas Constituições Federais, uma anterior ao julgamento e uma posterior; como se houvesse disciplinas distintas, a anterior, contemplando o direito, e a posterior, afastando-o.

¹⁷² E assim ultimou sua proposta o Ministro Ricardo Lewandowski: “*Não se propugna com isso, é evidente, a cristalização da jurisprudência ou a paralisia da atividade legislativa, pois as decisões judiciais e as leis não podem ficar alheias à evolução social e o devir histórico. Não se pode olvidar, contudo, que cumpre, como sabiamente apontou a Ministra Cármen Lúcia, em magistral estudo que integra a coletânea de artigos em homenagem ao Ministro Sepúlveda Pertence, conferir “segurança” ao processo de transformação. Por essas razões entendo que convém emprestar-se efeitos prospectivos às decisões em tela, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que se fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as consequências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social. Para se ter uma ideia do gravame que uma decisão ‘ex tunc’ representaria para os jurisdicionados, registro que a União, antes mesmo da consolidação da nova maioria no Plenário, já vinha ingressando com ações rescisórias perante o Tribunal Federal da 4ª Região contra contribuintes que, com fundamento nos julgados anteriores do STF, obtiveram o direito de creditar-se do IPI nas operações isentas, não tributadas ou taxadas com alíquota zero. Isso, é claro, sem mencionar as incontáveis execuções fiscais que serão ajuizadas, dentro do prazo prescricional, contra os contribuintes que se valerem dos créditos escriturais, em conformidade com a jurisprudência desta Corte e demais tribunais. Assim, Senhora Presidente, ante as peculiaridades do caso, e em homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados da lealdade, da boa fpe e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito, proponho que se confirmem efeitos ‘ex nunc’ às decisões proferidas nos REs 353.675 e 370.682.*”

E concluiu:

Eis o dilema que se coloca: caminha o Supremo no sentido de desprezar as balizas legais e constitucionais ou torná-las prevalecentes, sinalizando aos demais órgãos do Judiciário a impossibilidade de ter-se, considerado o sistema atual, revelador do direito posto, a adoção do denominado direito alternativo?

De minha parte, pouco importando os interesses individuais e momentâneos em jogo, sufrago o entendimento, sempre e sempre, da preponderância da ordem jurídica. É o preço a ser pago em um Estado Democrático de Direito, e é módico. Concluo pela eficácia das decisões tal como proferidas.

O entendimento foi seguido pela totalidade dos demais Ministros participantes do julgamento, tendo sido indeferida a proposta de modulação dos efeitos.

4.3 A questão envolvendo a cobrança de COFINS sobre receitas de sociedades uniprofissionais: A mudança de jurisprudência sumulada do STJ

Tome-se, como segundo exemplo, a questão envolvendo a cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre rendimentos auferidos por sociedades uniprofissionais de prestadores de serviços.

No particular, registre-se que a referida contribuição social foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, tendo como fato gerador o faturamento mensal das pessoas jurídicas.

Este diploma legal tratou de prever, de forma expressa e taxativa, as hipóteses de isenção do referido tributo, estabelecendo, em seu art. 6º, com clareza:

Art. 6º São isentas da contribuição:

- I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos legislativos próprios de suas finalidades;
- II – as sociedades civis de que trata o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro de 1.987;
- III – as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Por sua vez, o art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397/87, referenciado pelo inciso II, do art. 6º, da Lei Complementar nº 70/91, assim estatuiu:

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.

Nestes termos, centenas de sociedades uniprofissionais comprovaram o enquadramento na hipótese de isenção contemplada pelo inciso II, do art. 6º, da Lei Complementar nº 70, notadamente as ligadas ao exercício da advocacia, nos moldes do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, pois configura sociedade civil de prestação de serviços, e devidamente registradas e constituídas exclusivamente por profissionais domiciliados no Brasil.

Ocorre que, ulteriormente, adveio o dispositivo do art. 56, da Lei Federal nº 9.430/96, que estabeleceu que as sociedades civis de prestação de serviços passariam a contribuir para a seguridade social, consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997, para efeito de incidência.

As sociedades, portanto, ajuizaram um sem número de ações para o reconhecimento da subsistência da isenção pleiteada, fundadas, em sua ampla maioria, na suposta violação do princípio da hierarquia das leis.

Sustentaram, em essência, que, conquanto a Carta de 1988 tenha atribuído à União a competência para instituir contribuições especiais para o custeio das atividades relacionadas à seguridade social, encarregou-se, de outra banda, de traçar os limites dentro dos quais essa competência deve ser exercida, cometendo à lei complementar a definição dos contribuintes de cada uma das espécies de exação nela veiculadas¹⁷³.

Aduziram, outrossim, que tendo a Constituição atribuído expressamente à lei complementar a tarefa de estabelecer sobre os contribuintes das exações nela discriminadas, e sendo a COFINS, indubitavelmente, um tributo por seu texto açambarcado, seria evidente não constituir ele uma exceção a esta regra constitucional, devendo, muito ao contrário, a ela se subsumir inteiramente.

Assim, achando-se a COFINS regulada pela Lei Complementar nº 70/91, afirmaram que seus sujeitos passivos jamais poderiam ser alterados por qualquer

¹⁷³ Deveras, estabeleceu a Constituição, com clareza solar, no artigo 146, inciso III, alínea “a”: “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;”

instrumento legal que não possua esse mesmo *status* hierárquico, e que somente nova lei complementar poderia validamente pretender revogar dispositivo isentivo concedido por diploma de mesma hierarquia, nunca simples lei ordinária. Em síntese, portanto, pugnavam pelo reconhecimento do vício formal da Lei Federal nº 9.430/96¹⁷⁴.

Diante da insistência da Receita Federal em exigir a cobrança da indigitada contribuição, a questão foi formalmente levada às barras do Poder Judiciário, e, em sede de centenas de recursos especiais, aportou perante o Superior Tribunal de Justiça, a bordo de diversas ações subjetivas individuais.

Naquele alto Sodalício, de fato, a pretensão isentiva dos contribuintes encontrou firme alicerce na exegese atribuída aos dispositivos legais aplicáveis à matéria, sendo certo que o STJ, ao analisar os casos postos ao seu exame, não se divorciou do entendimento defendido nas ações.

Muito ao revés, passou a decidir, de forma reiterada pela unanimidade de seus integrantes, no sentido da inviabilidade da revogação de dispositivos de lei complementar por meio de lei ordinária e da plena vigência da isenção estabelecida pelo art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91.

Com efeito, no julgamento do Recurso Especial nº 227.939/SC, Relator o em. Ministro Milton Luiz Pereira, em que se discutia sobre a questão jurídica em tela, o entendimento da Corte restou consolidado no sentido da vigência do referido benefício tributário, conforme revela a seguinte ementa:

Tributário. COFINS. Sociedades Cívis. Isenção (art. 6º, Lei Complementar nº 70/91. Decreto-Lei nº 2.397/87 (art. 1º)).

1. As 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, gozam de isenção da COFINS.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso não provido.

¹⁷⁴ Sobre este tema, afirma Sacha Calmon Navarro Coelho: “O seu âmbito de validade material, o seu conteúdo, está sempre ligado ao desenvolvimento e a integração do texto constitucional. Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios. A lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional, utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição”. E arremata o tributarista mineiro, ainda a respeito da supremacia da lei complementar: “A lei complementar na forma e no conteúdo, só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade faz-se em relação à Superlei)” (COELHO, 2005, p. 118).

Em outro julgado, também analiticamente idêntico ao teor da presente ação, o Superior Tribunal de Justiça afastou a possibilidade de a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1998, ter revogado a isenção pleiteada. Cuida-se do julgamento do Recurso Especial nº 227.942/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, onde a julgadora, após discorrer acerca da hierarquia das normas tributárias, ser inadequada a revogação do benefício, acórdão esse cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO - COFINS - ISENÇÃO - SOCIEDADE LIVRE: LC 70/91 - REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO PELA LEI Nº 9.430, DE 27/12/98.

1 - Estabelecida isenção da COFINS em lei complementar, não é lícita a supressão do favor fiscal pela lei ordinária, implicando em violação ao art. 6º, II, da LC n. 70/91 a cobrança da contribuição.

2 - Recurso especial provido.

A reiteração dos julgados, é certo, levou à edição de Enunciado de Súmula de jurisprudência pelo STJ, que restou tombado sob o nº 276, com a seguinte redação:

Súmula 276. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

Ora, a instituição de uma Súmula pela mais alta Corte de interpretação da legislação federal infraconstitucional no Brasil criou, iniludivelmente, uma sensação de segurança entre o grande rol de contribuintes atingidos pela norma desoneradora, ensejando, como não poderia deixar, o não recolhimento do tributo por muitos situados nesta situação fático-jurídica. Ressalte-se, ademais, que as primeiras decisões em favor do contribuinte datam dos idos de 1998, quando assentados os primeiros *leading cases* pelo STJ.¹⁷⁵

Conquanto situada, num primeiro plano, no campo estritamente infraconstitucional, a controvérsia veio, todavia, de ser levada ao descortínio do Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário. Àquela altura, é bem de ver, já haviam-se passado cinco anos desde a edição da Súmula pelo STJ.

O Excelso Pretório, por sua vez, houve por bem modificar o entendimento anterior, para acolher as razões aduzidas pela Fazenda Nacional e assentar a insubsistência do benefício fiscal pugnado pelas sociedades uniprofissionais.

¹⁷⁵ Verificar, neste sentido, o precedente do Recurso Especial nº 159.839, da relatoria do Min. José Delgado perante a Primeira Turma/STJ, cujo acórdão restou publicado no DJ de 27 de abril de 1998,

Fê-lo no julgamento do Recurso Extraordinário nº 377.457, sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, em acórdão que porta a seguinte ementa:

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.¹⁷⁶

¹⁷⁶ O voto do Ministro Gilmar Mendes, por sua relevância, merece transcrição: “*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 11.05.02, e ADI 2.711, Rel. Maurício Corrêa, DJ 18.04.04).*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 art. 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 Velloso, DJ 28.08.92, 150.755, Pleno, Rel. para acórdão Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.93, 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 1991, 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 Velloso, 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 para a disciplina dos elementos próprios à 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 pela 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 contrario sensu, 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).

Consequentemente, 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, inequivocamente, 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, voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário. É como voto.”

O precedente acima, *leading case* na Corte, data de 17 de setembro de 2008, vale repetir, exatos cinco anos após a edição da Súmula 276 da jurisprudência do STJ.

Daí por que, instado a analisar a questão da modulação dos efeitos da decisão, o Supremo Tribunal passou a enfrentar o tema vinculado à segurança jurídica, nos exatos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Formaram-se, então, duas correntes distintas.

A primeira, capitaneada pelo Min. Gilmar Mendes, no sentido da rejeição do pedido de concessão de efeitos prospectivos à decisão proferida¹⁷⁷, cuja tese restou bem delineada no voto da Min. Carmen Lúcia:

*Senhor Presidente, creio que a ideia de modular efeitos deve ter alguns parâmetros que a jurisprudência, ao longo do tempo, haverá de fixar. Penso que haverá de ser demonstrada a excepcionalidade da situação, a possibilidade de insegurança jurídica, quando se encaminhava a sociedade a acreditar numa jurisprudência num determinado sentido, quando não é este o caso, como bem lembra Vossa Excelência, e, ainda, a necessidade de sinalizar a atuação sobre determinada matéria para o que vier pela frente. Não vislumbro essas situações neste caso.*¹⁷⁸

Em entendimento contrário, todavia, se pronunciou um grupo¹⁷⁹ que seguia o voto do Min. Celso de Mello, vazado nas seguintes razões de decidir:

Peço vênia para deferir a pretendida modulação de efeitos da decisão que o Plenário desta Suprema Corte acaba de proferir no julgamento da presente causa. Faço-o, Senhor Presidente, por entender que razões de segurança jurídica impõem a adoção dessa medida excepcional. 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”.

¹⁷⁷ Negaram a modulação de efeitos os Ministros Gilmar Mendes, Carmen Lúcia, Marco Aurélio e Ellen Gracie.

¹⁷⁸ Esse entendimento foi adotado pelo Min. Gilmar Mendes, relator do feito, nos seguintes termos: “É muito delicado esse argumento contra a jurisprudência do STJ, embora se trate do STJ, porque, na verdade, como nós falamos por último, sempre podemos ter este tipo de dissenso; podemos dizer que uma matéria estava pacificada nas demais instâncias e o Supremo reverteu o entendimento. E, estaremos, então condenados, sempre, a fazer a modulação de efeitos, o que me parece bastante complicado.

¹⁷⁹ Votaram pela concessão de efeitos prospectivos os Ministros Celso de Mello, Menezes Direito, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto.

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, a meu juízo, Senhor Presidente, extrema importância, pois coloca em pauta a questão relevantíssima da segurança jurídica, que há de prevalecer nas relações entre 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 de ora em exame, em que se registra clara ruptura de paradigmas, com a prolação de decisão de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária.

O voto do Min. Celso de Mello restou seguido pelas judiciosas observações do saudoso Min. Menezes Direito, nos seguintes termos:

É que estou considerando que esta matéria foi posta no plano infraconstitucional, reiteradamente, perante o Superior Tribunal de Justiça. E perante o Superior Tribunal de Justiça a matéria foi assentada em sentido exatamente oposto àquele que nós estamos julgamento agora, ou seja, numa palavra, essa diferença de posições entre o que foi assentado no plano infraconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça, e não é de hoje, é de muito tempo, e o que se está sendo decidido neste momento, considerando que não houve decisão anterior, pode gerar, e aí é a sustentação que faço, uma insegurança jurídica e consequências terríficas, porque as pessoas que vão se atingidas com essa decisão, é preciso considerar, não são grandes contribuintes; são pequenos contribuintes.

Ao final, não alcançada a quantidade de votos necessários à modulação dos efeitos da decisão, conquanto majoritário o grupo favorável à utilização deste instrumento, restou definida a inexistência de isenção de COFINS na espécie, autorizando a Fazenda Pública a proceder à cobrança do tributo desde o advento da Lei nº 9.430/96.

4.4 A declaração de inconstitucionalidade dos regimes de tributação especial em matéria de ICMS: Decisão que interfere no âmbito do planejamento dos Estados e das empresas beneficiadas

4.4.1 Considerações iniciais

Outro precedente jurisprudencial que tem ensejado grande instabilidade no seio do ordenamento jurídico brasileiro diz respeito à declaração de inconstitucionalidade das leis

estaduais que criam regimes especiais de tributação em matéria de Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Outros Serviços - ICMS.

Cuida-se do contexto no qual se instalou, entre os entes subnacionais, a intitulada *guerra fiscal*, resultado da exacerbação de práticas competitivas em busca de investimentos privados, consubstanciada em benesses fiscais atrativas que incentivam a migração de determinados agentes privados para regiões onde o tributo tem valor reduzido.

Sob o prisma estritamente econômico, de fato, não se pode deixar de assinalar que a busca por menores custos produtivos frequenta, sem sombra de dúvida, a racionalidade dos agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, melhor resultado financeiro.

Com efeito, o quadro abaixo ilustra a questão com base em pesquisa entre empresas indagando quais os fatores são levados em consideração para investimento em novos empreendimentos¹⁸⁰:

Benefícios fiscais - 57,3 %
Proximidade do mercado - 57,3%
Custo da mão-de-obra - 41,5%
Vantagens locacionais específicas - 39,0%
Sindicalismo atuante na região - 24,4%
Saturação espacial - 14,6%

Por outro lado, e do ponto de vista microeconômico, ressalte-se que os investidores privados, em busca de competitividade, buscam a redução de custos e, nesse bojo, os custos tributários são sempre considerados, mormente na época atual, em que se vivencia sobrecarga tributária crescente.

4.4.2 Justificativas para a existência da guerra fiscal

Não há que se falar em influência da *guerra fiscal* na decisão de alocação regional dos recursos antes de 1960, visto que, antes dessa época, outros fatores muito mais relevantes atuavam como forma de diminuir o âmbito de escolha da localização de determinada indústria.

¹⁸⁰ Fonte: Cavalcanti e Prado (1998)

Outrossim, os modelos federalistas adotados antes dessa data (mais precisamente antes da Constituição atual) mitigavam a autonomia dos estados e municípios, impossibilitando uma concorrência fiscal propriamente dita.

Na última década, o fenômeno de concessão de incentivos fiscais, sobretudo pelos estados, ganhou vulto e passou a ser conhecido como *guerra fiscal*, motivados por elementos que propiciaram, inclusive, a sua exacerbação nos anos 90.

Alguns pontos podem ser considerados para entender o crescimento da *guerra fiscal* na última década. Um primeiro diz respeito à efetiva ausência de uma política industrial e, sobretudo, regional, em cujo âmbito também se pode apontar o desmanche ou fechamento de agências regionais de fomento como elemento crucial para esse fenômeno.

Sendo assim, a política tributária dos estados, mediante concessão de incentivos de ICMS, indevidamente passou a substituir a inexistente política de desenvolvimento industrial, alterando alíquotas efetivas de impostos, quase sempre ao arrepio da lei.

Tal prática levou a uma competição desordenada, promovendo o aumento da concentração industrial nos estados mais desenvolvidos, pois que os pequenos estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, não considerando, muitas vezes de forma clara, o retorno destes.

Outro pano de fundo no processo gerador da *guerra fiscal* foi o aumento, concedido pela Constituição de 1988, dos recursos para estados e municípios, certeza que, num primeiro momento, pode parecer verdadeiro paradoxo.

É que, nos anos 80, argumentos tornaram-se presentes entre os *municipalistas* em defesa da descentralização de recursos e maior autonomia para os entes subnacionais. Tais argumentos tinham esteio na ideia do *pouvoir local*, segundo o qual as comunidades locais teriam melhores condições de gerir os recursos, pois estariam próximas das necessidades da população. Logo, o ideário clássico da descentralização fiscal ganhou força, em contraposição a uma história centralizadora do federalismo brasileiro.

A verdade é que a Constituição de 1988 aumentou a repartição de receitas para os estados e municípios, ou seja, o apelo para a descentralização fiscal da federação brasileira ganhou corpo. Na realidade, o fenômeno da descentralização fiscal não melhorou a aplicação dos recursos públicos, nem tampouco aumentou a eficiência na gestão pública local. O processo foi resultante da baixa capacidade gerencial dos municípios, aliada a sua insustentabilidade fiscal e a pouca efetividade no uso de instrumentos de cooperação horizontal, como consórcios, por exemplo.

Diante disso, o Governo Federal tem empreendido desde então um grande esforço de resgate dos recursos repassados aos estados e municípios na Constituição de 1988 em nome do ajuste fiscal.

O marco inicial foi a criação, em 1994, do Fundo Social de Emergência.

Logo após, uma série de outras medidas foi tomada. Nesse mesmo sentido, surgiram a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/97); o FUNDEF (EC nº 14) e, sobretudo, o Programa de Estabilidade Fiscal (PEF).

A solução encontrada é perversa, pois retira recursos dos entes subnacionais, enquanto os encargos para atendimento das demandas da sociedade continuam sendo competência dos entes locais¹⁸¹.

Logo, o momento em que a federação brasileira atravessa é atípico, pois a Carta da República conferiu maior quantidade de recursos para os entes subnacionais, ao passo que uma série de ações implementadas pelo Governo Federal, ora com esteio no poder constituinte derivado, ora com medidas infraconstitucionais, vem reduzindo os recursos para esses entes.

Assim, a federação brasileira vem sendo redesenhada com diminuição de autonomias dos entes federados e imposição de uma série de padrões, regras e condutas pelo governo federal.

Tal fenômeno é provado pelo imenso crescimento, nos últimos anos, das receitas do Governo Federal advindas de contribuições sociais, em detrimento do aumento de impostos. Isso porque não há previsão na Carta Federal de repartição das receitas de contribuições para os entes subnacionais.

Essa fragilidade financeira dos estados, exacerbada pelo fim do imposto inflacionário, que mascarava as finanças públicas, levou à potencialização da estratégia de concessão de incentivos, numa tentativa de menos minimizar a grave crise fiscal.

Outro aspecto que incentivou o processo, como reflexo da abertura da economia brasileira, foi o aumento do fluxo de investimentos estrangeiros para o país, sendo certo que os estados adotaram contundentes estratégias de assunção de investimentos com base nessa fase da economia nacional.

¹⁸¹ Isso demonstra um ponto interessante da nossa federação: a sua característica “pendular”, ou seja, períodos mais centralizadores de recursos e competências para o governo central, contrastando com fases de maior autonomia para os entes descentralizados e mais recursos para consecução dos seus fins.

4.4.3 Guerra fiscal e o descumprimento da legislação do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM substituiu o Imposto sobre Venda e Consignações - IVC, de competência também estadual.

Eram várias as desvantagens do IVC que levaram à sua extinção, mas, dentre elas, destacamos o crescimento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados, visto que, diante do campo de incidência fiscal restrito desse tributo (recaía exclusivamente sobre as operações de vendas e consignações), os Estados ampliavam de forma abusiva o campo de incidência da exação *in casu* para abranger diversas outras operações.

Assim, com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, abandonou-se a figura do IVC, que foi substituído pelo ICM, concebido originalmente com uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, de competência impositiva dos Estados e municípios, com incidência sobre a circulação de mercadorias e de caráter não cumulativo.

Nessa época, adotava-se o princípio da origem na sua formatação, sendo o ICM aqui basicamente um imposto sobre a produção.

Assim, a arrecadação se dá no Estado em que o bem comercializado é produzido, visto que, nesse contexto histórico, já havia a proibição de não-cumulatividade. Tal situação possibilita que o imposto devido em cada operação deva ser abatido do recolhido nas operações anteriores, circunstância que veio de agravar a já elevada desigualdade de rendas estaduais.

Logo após essa Emenda, surgiu o Código Tributário Nacional (CTN), que, ao complementar as disposições constitucionais relativas ao ICM, estabeleceu as normas básicas de sua estruturação. Posteriormente, adveio o Decreto-Lei nº 406/68, que revogou alguns dispositivos do CTN, mas não alterou as características relevantes dessa exação no que tange a nosso estudo.

Nesse período, a uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias foi mantida em relação às operações internas e, sobre as operações interestaduais, estas teriam alíquotas diferenciadas em função da procedência das mercadorias. O poder para fixar as alíquotas máximas nas operações internas, interestaduais e de exportação competia ao Senado Federal.

Com a Emenda Constitucional nº 01/69, a competência Estadual foi mantida, sem, contudo, atribuir aos Estados competência exoneratória plena, visto que, nos termos do § 2º do art. 19, somente a União é que podia conceder isenções de impostos estaduais e municipais atendendo a relevante interesse social ou econômico.

Também acerca da concessão de isenções, a Constituição de 1969 estabelecia que elas fossem concedidas mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal. Essa Emenda, em seu art. 23, já estabelecia que a concessão de incentivos do imposto estaduais deve ser subordinada à celebração de convênios entre os Estados.

Com a Constituição Federal de 1988, ampliou-se a hipótese de incidência do ICM, que passou a incidir também sobre alguns serviços (daí o “S” em ICMS).

A competência estadual se manteve, ficando a cargo do Senado Federal fixar as alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportação, bem como estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações intra-estaduais com o fulcro de combater conflitos específicos. Manteve-se, também, a necessidade de deliberação Estadual para a adoção de isenções, incentivos e benefícios (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g)

A Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, ao regulamentar o ICMS, além de preencher uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988, introduziu importantes alterações nas características econômicas do tributo.

Primeiro, aproximou-o do conceito teórico de Imposto Sobre o Valor Agregado - IVA, ao estabelecer que todos os insumos produtivos geram crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Numa segunda aproximação, assemelhou o ICMS, que era um IVA tipo produto bruto, a um IVA tipo consumo, ao permitir que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que incorporarem a seus ativos permanentes¹⁸².

E, em terceiro plano, adotou, enfim, o princípio de destino no comércio exterior, ao desonerar as exportações de produtos primários e industrializados semielaborados - que ainda eram tributadas - e assegurar o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador vier a acumular.

Neste particular, o projeto de lei que deu origem à Lei Complementar nº 87/96 pretendia também reforçar os dispositivos legais já existentes que buscam coibir a guerra fiscal entre estados. No entanto, em virtude da resistência oferecida por alguns governadores em abrir mão da utilização de incentivos vinculados ao ICMS como instrumentos de suas políticas industriais, foi necessário, para assegurar a aprovação dos

¹⁸² *A desoneração de um bem de capital do IVA pode ocorrer de dois modos: isentando-se a venda do bem, assegurada a manutenção do crédito relativo a imposto pago anteriormente pelo seu produtor, ou tributando-se a venda e concedendo-se crédito do imposto pago ao seu adquirente. A Lei Complementar nº 87/96 preferiu o segundo caminho. Vale dizer, para contribuintes do imposto, o ICMS é um IVA tipo consumo; mas a aquisição de bens de capital por não contribuintes (setor público e setor serviços, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) continua a ser tributada.*

aprimoramentos que o projeto de lei continha, um verdadeiro acordo político entre o Senado Federal e o Poder Executivo, segundo o qual o Senado aprovaria o projeto sem alterações, e o presidente vetaria os dispositivos que tratavam da concessão de incentivos no âmbito do ICMS.

Tal acordo, contudo, não criou um vácuo na legislação a esse respeito, posto que, em decorrência de os vetos terem retirado integralmente da nova lei os dispositivos que regulamentariam a matéria, permaneceu em vigor a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

A *guerra fiscal*, portanto, toma lugar ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, a qual veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal.

Por outro lado, a lei determina que a aprovação da concessão de um benefício se dê por decisão unânime dos estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos. Bastaria, pois, o cumprimento dessa lei - nem mesmo o reforço contido nos artigos vetados da Lei Complementar nº 87/96 seria necessário - para que os conflitos não existissem.

O fato é que a *guerra fiscal* continua, embora a lei esteja em vigor há mais de vinte anos. Em verdade, o mecanismo mais hábil para conter a guerra fiscal entre Estados é a necessidade de deliberação estadual para a adoção de isenções, incentivos e benefícios. Contudo, tal mecanismo não é cumprido com exatidão, o que provoca a continuidade da situação em tela e a viabilidade da utilização do ICMS como medida de alocação de investimentos privados. A não-cumulatividade desse tributo e sua tributação na origem, aqui analisadas sob o viés histórico, também são pontos importantes na abordagem desse tema.

4.4.4 O papel do Supremo Tribunal Federal no combate à guerra fiscal

O STF tem sido o local onde se aquartela a força de paz na *guerra fiscal*, e tem feito recolher-se ao bom comportamento constitucional todos os beligerantes que, um dia, denunciavam, mas, no outro, são denunciados.

Para tanto, já julgou dezenas de ações diretas em que se impugnam atos normativos estaduais que instituem benefícios fiscais à míngua do convênio municipal.

A orientação do Tribunal tem sido severa e constante, cerceando as sucessivas investidas locais na prodigalização de isenções e benefícios atinentes ao ICMS.

Em julgamento recente, proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.345, em que se impugnava regime especial de tributação instituído pelo Estado de Santa Catarina, restou assentado:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.¹⁸³

Do voto do Relator do feito, Ministro Cezar Peluso, colhe-se a seguinte passagem que sintetiza o conteúdo do julgado:

A Lei impugnada prevê a concessão, unilateral e ilegítima, de incentivo fiscal de ICMS. O cancelamento de notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário, como anota o parecer do Procurador-Geral da República: “avulta a ilegalidade constitucional que está a macular a Lei nº 11.393, de 03 de maio de 2000, do Estado de Santa Catarina. Analisando-se o teor do diploma estadual impugnado pode-se inferir que, em patente descompasso com o estatuído na Constituição da República, ele versa sobre a concessão de benefício fiscal”. (fls. 87)

O benefício, porém, não tem respaldo em convênio do CONFAZ, e, por isso, afronta o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inc. XII, “g”, todos da Constituição Federal, donde lhe vem a patente inconstitucionalidade.

Para o STF, portanto, o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a *guerra tributária* entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS.

¹⁸³ Plenário. Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 05.08.2011.

Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.

Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e DF, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.

Nada obstante a orientação sedimentada do STF, o certo é que os regimes tributários especiais subsistem, multiplicando os conflitos federativos no território nacional, consoante comprovam as dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade ainda pendentes de julgamento perante a Suprema Corte¹⁸⁴.

O grande problema que decorre de tais julgamentos, contudo, ressalta da não concessão de efeitos prospectivos às decisões.

Com efeito, como solucionar o problema da empresa que, fundada na certeza da concessão de benefícios fiscais, faz altos investimentos para fixar seu estabelecimento industrial em certo sítio do território nacional? E como forçar os Estados a cobrarem

¹⁸⁴ Citem-se: ADIN 84 (MG vs MG); ADIN 128 (AL vs AL); ADIN 902 (PR vs SP); ADIN 1296 (MPF vs PE); ADIN 1247 (MPF vs PA); ADIN 1179 (SP vs RJ); ADIN 2021 (RS vs SP); ADIN 1587 (DF vs DF); ADIN 1999 (RS vs SP); ADIN 2352 (MG vs ES); ADIN 2376 (MG vs RJ); ADIN 2377 (MG vs SP); ADIN 3936 (AM vs PR); ADIN 3246 (MPF vs PA); ADIN 1308 (RS vs RS); ADIN 2155 (SP vs PR); ADIN 2021 (PR vs SP); e ADIN 1978 (RS vs SP).

retroativamente as diferenças entre o regime normal e o regime especial de tributação se, por muitas vezes, o sistema diferenciado faz aumentar a sua arrecadação?

São questões que apontam para a necessidade de análise, caso a caso, da concessão de efeitos modulados às decisões que declaram a inconstitucionalidade das leis, à luz da Lei Federal nº 9.868/99, que em seu artigo 27 preceitua:

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.

De fato, o Direito não pode olvidar a realidade, devendo a ela amoldar-se, quando impossível seguir-se outro caminho. É o que se passa a demonstrar a seguir.

CAPÍTULO 05. A COMPULSORIEDADE DA CONCESSÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS A DECISÕES DO STF COMO MÉTODO PARA PRESERVAÇÃO DO POSTULADO DA SEGURANÇA JURÍDICA

5.1 Dificuldades iniciais no tema

O caminho trilhado até este ponto tem por escopo alcançar a mensagem acadêmica que se pretende legar ao final deste trabalho, consubstanciada na ideia de que, nada obstante a criação de instrumentos processuais viabilizadores de eficácia à jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, tal modelo depende da correta configuração dos efeitos que se conferem às decisões proferidas.

Para tanto, é mister que se ultrapassem, inicialmente, alguns obstáculos que se fazem presentes na espécie.

5.1.1 A extensão da possibilidade de modulação de efeitos a decisões proferidas em processos subjetivos

O primeiro deles diz respeito à inexistência de dispositivo de lei prevendo a concessão de efeitos prospectivos a decisões proferidas em sede de processo subjetivo, onde o controle de constitucionalidade se apresenta de forma difusa.

É que a Lei Federal nº 9.868/99 somente faz menção, em seu artigo 27, à possibilidade de concessão de efeitos modulados às decisões exaradas em processos de natureza objetiva, onde exercido o controle difuso de constitucionalidade.

Esta questão, todavia, conquanto possa à primeira vista parecer de difícil solução, já restou superada pela jurisprudência do Excelso Pretório.

Com efeito, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 197.917, relatado pelo saudoso Ministro Maurício Corrêa, restou assentada a possibilidade de concessão de efeitos prospectivos a decisões tomadas em sede de processo subjetivo¹⁸⁵.

Naquele julgado, é bem de ver, sobressai o voto do Ministro Gilmar Mendes no sentido de que “a limitação é um apanágio do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto, quanto no controle incidental”, sobretudo quando à luz de “um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no

¹⁸⁵ DJ 06.06.2002.

princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica, ou de qualquer outro princípio constitucionalmente relevante”.

De fato, embora diante de processos subjetivos, em que se exercita o controle difuso de constitucionalidade, a verdade é que a matéria julgada pelo Supremo Tribunal acaba por tomar contornos de abstração, dela dimanando efeitos *erga omnes*.

Por tal razão, o Ministro Gilmar Mendes ainda chama a atenção para o fato de que, “se o STF declarar a inconstitucionalidade restrita, sem qualquer ressalva, essa decisão afeta os demais processos com pedidos idênticos pendentes de decisão em diversas instâncias”.

Demais disso, acrescente-se que, em data mais recente, ao julgar a Ação Cautelar nº 2.859, com pedido de concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto contra acórdão exarado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo em sede de processo subjetivo, o Plenário do STF referendou a medida acauteladora adotada pelo Ministro Gilmar Mendes, com eficácia *ex nunc*, para corroborar a tese da possibilidade de modulação de efeitos de decisões proferidas em sede do controle difuso.

Por fim, neste ponto, registre-se, que ao dispor sobre as súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal, o artigo 4º da Lei nº 11.417/06 previu a possibilidade de modulação de efeitos também para o referido instrumento, *verbis*:

Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

A modulação dos efeitos da súmula vinculante pelo STF, portanto, corrobora a possibilidade de sua extensão às decisões tomadas em processos subjetivos e tem em mira “a salvaguarda de valores ou princípios constitucionais relevantes, sobre decorrer da própria sistemática do controle de constitucionalidade adotada pela Carta Magna”¹⁸⁶.

De fato, “como o enunciado das súmulas vinculantes poderá ser – e em regra será – deduzido a partir de decisões reiteradamente no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, não há negar que, por via de consequência, mostra-se também perfeitamente possível a modulação dos efeitos das decisões proferidas nos processos de

¹⁸⁶ Voto do Ministro Ricardo Lewandowski no Recurso Extraordinário nº 353.657.

índole subjetiva, mormente quando resultantes de julgamentos do Plenário do Supremo Tribunal Federal”¹⁸⁷.

Em suma, portanto, todas as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal estão aptas a receber efeitos prospectivos, desde que observadas ameaça ao princípio da segurança jurídica.

5.1.2 O conceito de mudança de jurisprudência

O segundo obstáculo a ser superado para a construção de um modelo metódico para a adoção de efeitos prospectivos envolvendo direito de contribuintes pelo Supremo Tribunal reside na necessidade de se definir um conceito exato e jurídico de mudança de jurisprudência.

No particular, ressaltem-se as fundadas apreensões nas lições de Humberto Ávila sobre o tema:

Embora pareça trivial, a definição de “mudança de jurisprudencial” apresenta uma série de dificuldades. Em primeiro lugar, é preciso diferenciar a “mudança” de outros fenômenos similares. Nesse sentido, indaga-se: Ocorre “mudança” quando se instala uma divergência dentro de um mesmo Tribunal? Quando o Poder Judiciário, com base em novos critérios, desenvolve uma figura dogmática até então inexistente? Quando constata e corrige um equívoco constante de decisão anterior? Quando concretiza um conceito jurídico indeterminado, definindo, pela primeira vez, sua extensão? Quando, em virtude de um novo regime jurídico, profere decisão contrária às anteriores? Quando se contrapõe à decisão anterior, ainda que não transitada em julgado? Essas e outras indagações são suficientes para demonstrar que o conceito de “mudança de jurisprudência” deve ser estremado de figuras afins, como correção, esclarecimento, especificação, desenvolvimento, complementação, divergência, concretização e inovação.¹⁸⁸

E continua o autor:

Em segundo lugar, é necessário também delimitar a “mudança jurisprudencial” dentro do contexto do Poder Judiciário. Assim, outras perguntas se impõem: Ocorre “mudança jurisprudencial” quando uma sentença de um juiz de primeiro grau manifesta entendimento divergente da de outro? Ela ocorre quando um acórdão do Tribunal de Justiça de um Estado modifica o entendimento de determinado Grupo Cível sobre uma

¹⁸⁷ Voto do Ministro Ricardo Lewandowski no Recurso Extraordinário nº 353.657.

¹⁸⁸ ÁVILA, 2012, p. 472.

dada matéria? Ela se verifica quando uma Seção do Superior Tribunal de Justiça altera o seu entendimento sobre determinada matéria envolvendo Direito Constitucional?

Em terceiro lugar. É indispensável definir a “mudança jurisprudencial” em face do caráter da decisão modificativa. Nesse quadro, surgem novas indagações: Ocorre “mudança jurisprudencial” quando o juiz de primeira instância revoga liminar anteriormente concedida? Ela se verifica quando o Tribunal reforma decisão de primeira instância? Ou quando, indo mais adiante, o Supremo Tribunal Federal profere decisão final incompatível com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça?

Essas indagações, de fato, intrigam os estudiosos do tema.

Para Kähler Lorenz (2004, p. 25) a mudança jurisprudencial somente ocorre quando uma “decisão judicial afasta-se pela primeira vez, de uma outra decisão judicial eficaz sobre a mesma questão”.

Humberto Ávila¹⁸⁹, contudo, vem de encerrar sua ponderações sobre o tema confeccionando uma espécie de manual para a definição de efetiva mudança jurisprudencial. Ao final, conclui que a mudança de jurisprudência ocorre quando: i) houver duas decisões contraditórias eficazes sobre a mesma matéria, assim entendidas aquelas que envolvem o mesmo fundamento e idêntica situação fática; e ii) a decisão modificada tenha transitado em julgado.

Sendo assim, resta assentado, para fins de continuidade do presente trabalho, que o ensaio acadêmico tem por base esses dois elementos para caracterizar a intitulada “mudança de jurisprudência”, devendo ser este o ponto de partida para a verificação da necessidade de se modular os efeitos decorrentes das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁸⁹ Consigna o autor: “É preciso, em primeiro lugar, que existam duas decisões conflitantes sobre o mesmo objeto. A observação é trivial porém, mesmo assim, importante. Se duas decisões não possuem objetos idênticos, pode-se afirmar que elas são diferentes, mas não se pode dizer, a rigor, que elas se opõem. Isso explica, por exemplo, por que motivo o Supremo Tribunal Federal, no RE 370.682-9, rejeitou a proposta de modulação dos efeitos da sua decisão. Na ocasião, o Ministro Ricardo Lewandowski sustentou que teria havido mudança de jurisprudência: no RE n. 212.484 o Tribunal ter-se-ia pronunciado sobre o direito de creditamento de imposto sobre produtos industrializados nas compras de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero; como o Tribunal, no exame do mérito do RE n. 370.682-9, negou o direito de creditamento do imposto nas compras de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, teria havido “mudança de jurisprudência”; em razão disso, o Tribunal deveria afastar efeitos *ex tunc* à decisão, para não prejudicar aqueles contribuintes “que se fiam na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema” (p. 506 do acórdão). O Tribunal, no entanto, declarou que as decisões anteriores não teriam discutido o creditamento no caso dos insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, mas, apenas, aqueles submetidos ao regime de isenção. Em outras palavras – e para o que interessa neste momento – o Tribunal descaracterizou a “mudança de jurisprudência”, por entender que a “decisão modificadora” e a “decisão modificada” não versaram sobre o mesmo objeto” (ÁVILA, 2012, p. 472).

5.2 O direito à modulação dos efeitos prospectivos como corolário do princípio da segurança jurídica: meta síntese da Tese

A Constituição de um Estado Democrático de direito é, na clássica lição de Hans Kelsen (1974, p. 280), a norma que confere fundamento de validade a todos os dispositivos legais de um ordenamento jurídico, pelo que a compatibilidade das normas com o texto maior constitui vero imperativo categórico, no melhor estilo kantiano.

Para Carl Schmitt (1996, p. 33), a constituição de um país, como fonte primária de todos os direitos, deveres e garantias, necessariamente é o fundamento de validade de leis e atos normativos.

Zeno Veloso, por sua vez, acentua:

As normas constitucionais são dotadas de preeminência, supremacia em relação às demais leis e atos normativos que integram o ordenamento jurídico estatal. Todas as normas devem se adequar, têm que ser pertinentes, precisam se conformar com a Constituição, que é o parâmetro, o valor supremo, o nível mais elevado do direito positivo, a *lex legum* (a Lei das leis). (...)

A verificação da compatibilidade vertical das normas, o controle da constitucional validade, é um expediente indispensável e vital para a ordem e segurança jurídicas. Partindo da existência, garante a eficácia, a eficiência efetividade das normas constitucionais.¹⁹⁰

Cármem Lúcia Antunes Rocha também lança luzes sobre a supremacia da constituição, vindo de afirmar:

O que contraria a Constituição é inconstitucional. O que é inconstitucional não pode valer. O que não vale - não tem valor - não pode subsistir. Isto, que é lição pacífica para que se faça o controle dos atos dos poderes legislativo e executivo, começa, somente agora, a tomar forma clara também para os atos judiciais, incluídos os terminativos dos processos (sentenças e acórdãos).¹⁹¹

Neste contexto, a incompatibilidade de uma norma com qualquer permissivo de índole constitucional retira o fundamento necessário para a subsistência desta no ordenamento jurídico em que estiver inserida, restando consolidada, no ponto, a supremacia da Constituição.

¹⁹⁰ VELOSO, 2000, p. 17-18.

¹⁹¹ ROCHA, 2005, p. 165.

No fito de se preservar a força normativa da Constituição, foram criados diversos mecanismos de defesa, preventivos e repressivos, destinados a salvaguardar a higidez do sistema jurídico, mediante a neutralização das normas incompatíveis com o texto constitucional.

Neste diapasão, registre-se que vários são os órgãos e os sistemas adotados pelos países para exercer o controle de constitucionalidade. Há aqueles que usam o controle jurisdicional, atribuindo essa função ao Poder Judiciário comum (EUA) ou a órgãos específicos (tribunais constitucionais) integrantes deste Poder (Alemanha), ou ainda por meio de órgãos específicos externos aos Poderes (Itália). Há outros que se valem do controle político, exercido pelo próprio Parlamento (Inglaterra) ou por órgãos específicos de caráter político (extinta União Soviética).

No Brasil, o controle repressivo, cometido ao Poder Judiciário, é de natureza híbrida, visto que pode ser realizado tanto pelo Supremo Tribunal Federal, como por qualquer outro órgão judicante, singular ou coletivo”¹⁹².

Aqui, de fato, desde o advento da Constituição de 1891 vigora o sistema do controle judicial da constitucionalidade das leis. O regime republicano recém-inaugurado recebeu forte influência do direito estadunidense, embora haja clara diferenciação entre ambos¹⁹³. Aqui, o controle de inconstitucionalidade é exercido de duas maneiras: i) controle concentrado ou difuso (incidental); ii) controle abstrato ou concentrado, introduzido em nosso ordenamento pela Emenda Constitucional nº 16/1965.

Neste passo, questão relevante, que sempre instigou a criatividade dos doutrinadores da matéria, reside em saber qual a pena cominada à norma inconstitucional e quais os efeitos gerados da declaração de inadequação desta com a norma maior.

Conquanto silente a Constituição, não resta dúvida de que a sanção, na espécie, decorre diretamente do princípio da supremacia constitucional, correspondendo à nulidade ou anulabilidade, com efeitos, respectivamente, *ex tunc* ou *ex nunc*.

Segundo ensina J. J. Gomes Canotilho (2003, p. 904), no controle difuso o órgão julgador, como regra, restringe-se a reconhecer a nulidade pré-existente do ato normativo.

¹⁹² Voto no Ministro Ricardo Lewandowski, no Recurso Extraordinário nº 353.657.

¹⁹³ Oswaldo Luiz Palu, sobre a doutrina norte-americana de controle de constitucionalidade, afirma que “a técnica de atribuir à Constituição um valor normativo superior, imune às leis ordinárias, foi a mais importante criação, juntamente com o sistema federal, do constitucionalismo norte-americano e sua grande inovação (the higher law) frente à tradição inglesa de soberania do Parlamento”. (PALU, 2001, p. 114-118).

No controle concentrado, por sua vez, também se declara a nulidade do ato normativo, normalmente com eficácia *ex tunc*, podendo, todavia, como se viu anteriormente, ser a norma simplesmente anulada, fixando-se que os efeitos se darão *pro futuro*.

Embora contrariando a corrente mais conservadora de defesa da supremacia constitucional, segundo a qual a norma incompatível é sempre nula e não gera qualquer efeito no ordenamento jurídico, a sanção de anulabilidade encontra guarida nos sistemas de Direito Constitucional de diversos países¹⁹⁴, e, como se viu, igualmente na legislação ordinária brasileira.

Nos países que adotam o sistema jurídico do *Common Law* prevalece o entendimento de que as decisões das cortes superiores, em decorrência do efeito vinculante emanado do modelo do *stare decisis*, têm efeito retroativo e vinculante, em todos os casos¹⁹⁵.

Nos Estados Unidos, é certo, a tradição foi abandonada nos idos do ano de 1965, época em que instalado o auge do intitulado ativismo judicial da Corte de Warren, quando a Suprema Corte, apreciando petição de *habeas corpus*¹⁹⁶ em que se questionava o alcance da decisão proferida em precedente anterior relativa à temática da contaminação de provas obtidas ilicitamente no processo penal¹⁹⁷, inovou ao permitir a adoção do regime de modulação de efeitos das decisões finais da Corte, a partir da adoção de efeitos meramente prospectivos.

Para o Ministro Joaquim Barbosa, “tal ruptura (*clear break*) teve como objetivo primordial a mitigação dos efeitos sabidamente desestabilizadores que uma decisão de precedentes tem em matéria penal, especialmente no domínio que a Corte expressamente qualificou como ‘administração do sistema de justiça penal’”¹⁹⁸.

Registre-se, no particular, que a prática jurisprudencial da Suprema Corte americana respeitou, naquela quadra, critérios e princípios garantidores de segurança

¹⁹⁴ México (art. 105, I, da Constituição); Portugal (art. 282, 2 e 4, da Constituição); Polônia (art. 190, 3, da Constituição); e Alemanha (art. 79, 2, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional).

¹⁹⁵ No voto proferido no Recurso Extraordinário nº 353.657 (DJ 25.06.2007), o Ministro Joaquim Barbosa lembra que é célebre a conhecida frase do Juiz Oliver Wendell Holmes, segundo a qual a regra de retroatividade das decisões judiciais carrega o peso de uma tradição de pelo menos 1.000 anos no mencionado sistema jurídico.

¹⁹⁶ *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 -1965.

¹⁹⁷ Caso *Mapp v. Ohio*.

¹⁹⁸ Brasil. STF, Recurso Extraordinário nº 353.657, DJ 25.06.2007.

jurídica, fazendo-os incidir naquelas hipóteses em que sobrevém alteração substancial de diretrizes que, até então, vinham sendo observadas na formação das relações jurídica, inclusive em matéria penal.

Neste diapasão, além do emblemático e já citado caso “Linkletter” – *Linkletter v. Wlaker*¹⁹⁹, em muitas outras decisões daquele Alto Tribunal se proclamou, a partir de certos marcos temporais, considerando-se determinadas premissas, e com apoio na técnica do *prospective overruling*, a inaplicabilidade do novo precedente a situações já consolidadas no passado²⁰⁰.

Ocorre que o precedente americano, rompedor da tradição de 1.000 anos, somente resistiu por exatos 22 anos. É que, em 1987, a Suprema Corte retomou seu leito conservador, vindo de resgatar a vetusta tradição de plena retroatividade das decisões proferidas no controle difuso de constitucionalidade. Hoje, portanto, rege-se a Suprema Corte pela norma da irretroatividade das decisões tomadas²⁰¹. E o retorno da regra da irretroatividade também se deu em matéria cível, notadamente em questões tributárias²⁰².

Não há dúvidas de que a involução jurisprudencial da Suprema Corte no tema se deveu às preocupações da Corte com a observância do princípio da igualdade.

Daí por que, em sistemas que pugnam por adotar a possibilidade de modulação de efeitos, deve-se construir um modelo metódico que regule, de forma objetiva, a aplicação do instrumento, elidindo casuísmo e discricionariedade na adoção da referida metodologia de proteção.

5.3 Justificativas legitimadoras da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma ou de mudança jurisprudencial.

Como afirmado no Capítulo 01 do presente trabalho, é sabido que, na cláusula constitucional que contempla o direito à segurança, acha-se incluída a efetiva positivação do direito à segurança jurídica, sob pena de se ignorar, com grave lesão aos cidadãos, os

¹⁹⁹ V. 381 U.S. 618, 629, 1965.

²⁰⁰ São eles: *Chevron Oil Co. v. Huson* (404 U.S. 97, 1971); *Hanover Shoe v. United Shoe Mach. Corp.*, (392 U.S. 481, 1968); *Simpson v. Union Oil Co.*, (377 U.S. 481, 1968), *England v. State Bd. of Medical Examiners*, (375 U.S. 411, 1964); *City of Phoenix v. Kolodziejski*, (399 U.S. 204, 1970); *Cipriano v. City of Houma*, (395 U.S. 701); e *Allen v. State Bd. of Educ.*, 393 (U.S. 544, 1965).

²⁰¹ Prevalece hoje, iniludivelmente, o precedente do caso *Griffith v. Kentucky*.

²⁰² Verificar, a propósito, o precedente *Harper v. Virginia Department of Taxation*, 509 U.S. 86 - 1993.

atributos da previsibilidade e certeza das ações estatais, cujos comandos norteiam e estimulam a adoção de padrões de comportamento das pessoas em geral, notadamente dos contribuintes, aos quais ainda dever ser garantido o atributo da calculabilidade.

De fato, os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos, assumindo relevância, desse modo, a ideia de que o princípio da segurança jurídica pressupõe que o direito seja previsível e que as situações jurídicas permaneçam relativamente estáveis.

A falta de estabilidade das decisões estatais, decorrente de uma abrupta ruptura 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 no entendimento jurisprudencial -, não pode surpreender a esfera jurídica daqueles que, fiando em diretriz firmada por Tribunal superior, e agindo de acordo com esse entendimento, ajustaram de boa fé a sua conduta aos pronunciamentos reiterados.

O próprio princípio da segurança jurídica, que se reveste de natureza eminentemente constitucional, tem sido homenageado pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos, inclusive naqueles envolvendo relações de direito público, cabendo ainda mencionar, por relevante, decisão do Plenário da Corte, que se acha consubstanciada em acórdão assim ementado:

(...) 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público.²⁰³

Em verdade, os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança, porquanto verdadeiras expressões do Estado Democrático de Direito, como já sobejamente afirmado neste texto, “mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, inclusive as de direito público, sempre que se registre alteração substancial de diretrizes hermenêuticas, impondo-se à observância de qualquer dos Poderes do Estado e, desse modo, permitindo preservar situações já

²⁰³ Brasil. STF, Mandado de Segurança nº 22.357, Rel. Min. Gilmar Mendes.

consolidadas no passado e anteriores aos marcos temporais definidos pelo próprio Tribunal”²⁰⁴.

A ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrões jurisprudenciais, como sucede nas três hipóteses de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, impõe, em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos, que se defina o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica, sendo necessária, insista-se, a formulação de um modelo que também reflita um mínimo de previsibilidade e certeza para os jurisdicionados.

É importante referir, neste ponto, em face da sua extrema pertinência, a aguda observação de J. J. Gomes Canotilho:

Estes dois princípios – segurança jurídica e protecção da confiança – andam estreitamente associados a ponto de alguns autores considerarem o princípio da protecção da confiança como um subprincípio ou uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a protecção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a protecção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos de poder; (2) da forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da protecção da confiança são exigíveis perante ‘qualquer acto’ de ‘qualquer poder’ – legislativo, executivo e judicial.²⁰⁵

Destarte, a exigência de modulação de efeitos, quando presentes fortes indícios de violação do princípio da segurança jurídica, não deve ser entendida como mera faculdade a ser implementada pelo Supremo Tribunal de forma discricionária e casuística, mas sim verdadeiro direito subjetivo a ser perseguido e garantido ao cidadão em razão de valores maiores do sistema constitucional em vigor.

De fato, como alerta Humberto Ávila (2012, p. 470-472):

²⁰⁴ Brasil. STF, Recurso Extraordinário nº 353.657, DJ 25.06.2007.

²⁰⁵ CANOTILHO, 2003, p. 250.

A mudança de orientação jurisprudencial, em si, pode ser boa: pode evidenciar um melhor entendimento a respeito da matéria pelo Poder Judiciário; pode corrigir equívocos produzidos em decisões anteriores; pode avaliar fato ou argumento não devidamente avaliado anteriormente. Como afirma Molfessis, “a mudança jurisprudencial é a manifestação da vida do Direito, o sinal da sua adaptação aos fatos. Um Direito sem mudança jurisprudencial será um Direito totalmente esclerosado. Lord of Birkenhead magistralmente apresenta a questão: “Rigidez na operação de um sistema legal é um sinal de fraqueza, não de força. Ele priva o sistema legal de necessária elasticidade. Longe de atingir um resultado constitucionalmente exemplar, ela produz um sistema legal incapaz de funcionar efetivamente em tempos de mudança. ‘Nunca diga nunca’ é um sábio preceito judicial, no interesse de todos os cidadãos. O próprio princípio da segurança jurídica não exige imobilidade – e, portanto, não afasta a mudança jurisprudencial. O problema, porém, não é a mudança em si, mas os seus efeitos. Se ela surpreender o indivíduo que exerceu intensamente os seus direitos de liberdade e de propriedade, confiando e podendo confiar na sua permanência, a mudança de orientação pode ter efeitos negativos expressivos. O que se busca – no dizer de Machado Derzi é a ‘permanência na mutação’”.²⁰⁶

Cobra ainda maior relevo a mudança ocorrida no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal, e em matéria tributária, consoante revelam as apreensões lançada pelo Min. Celso de Mello em outro precedente da Corte:

Esse quadro de divergências decisórias, especialmente porque delineado no âmbito dessa Suprema Corte, compromete um valor essencial à estabilidade das relações entre o Poder Público, de um lado, e os contribuintes, de outro, gerando situação incompatível com a exigência de segurança jurídica, que se agrava ainda mais por se instaurar em matéria tributária, em cujo âmbito se põem em evidência as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre o Estado e pessoas em geral.²⁰⁷

²⁰⁶ E arremata o autor: “No âmbito do Direito Tributário a mudança jurisprudencial pode afetar desfavoravelmente quem atuou confiando na manutenção da decisão anterior e efetuou todos os seus cálculos econômicos com base no quadro normativo anterior. A aplicação do novo entendimento também a esses novos casos causa efeitos restritivos de direitos fundamentais: como os atos voluntariamente praticados foram baseados em um cálculo econômico realizado com base no entendimento jurisprudencial abandonado, a aplicação àqueles do novo entendimento gera não só um sentimento de injustiça, como também um sentimento de descrença com relação ao Direito. Como a orientação jurisprudencial anteriormente existente, e na qual o indivíduo confiou, foi abandonada, este tenderá a deixar de orientar-se novamente com base em outra orientação jurisprudencial, com receio de que esta também possa vir a ser futuramente abandonada. Em outras palavras, a mudança jurisprudencial provoca um ‘déficit’ de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico: se a orientação jurisprudencial anterior não for mantida, haverá surpresa e frustração, abaladoras dos ideais de estabilidade e de credibilidade do ordenamento jurídico; se a orientação jurisprudencial futura, pela desconfiança na sua conformação não será mais calculável. A falta de proteção da confiabilidade(passada) compromete a calculabilidade (futura) do Direito

²⁰⁷ Brasil. STF, Ação Cautelar nº 1.886. 2ª Turma, DJe 07.11.2008.

Ainda para o Ministro Celso de Mello, o “postulado da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão nas ações de Estado representam diretrizes constitucionais a que o Excelso Pretório, em contexto com o que ora se apresenta, não pode permanecer indiferente”²⁰⁸.

A saída, portanto, passa pela formulação de um modelo metódico de aplicação do regime da modulação de efeitos, tomando por base os precedentes apontados. É o que se propõe a seguir.

5.4 Proposta de modelo para a aplicação de efeitos prospectivos a decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal

Diante de tudo quanto exaustivamente exposto no presente ensaio, cumpre ultimá-lo com a apresentação de uma proposta concreta e metódica, que permita definir um modelo geral e abstrato para a aplicação do regime de modulação de efeitos quando a decisão proferida pelo STF possa interferir na segurança, na previsibilidade e na confiança do cidadão.

De início, registre-se que o efeito *pro futuro*, previsto nas Leis nºs 9.868/99 e 9.882/99 difere do efeito *ex nunc*: este opera desde a decisão de inconstitucionalidade, ao passo que aquele atua a partir do momento escolhido pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, conquanto o efeito prospectivo variável possa causar certa espécie, seja pelo seu aspecto inovador, seja por não encontrar previsão constitucional expressa, quando compreendido sob uma visão teleológica, não é difícil constatar que ele encontra fundamento no princípio da razoabilidade, porquanto objetiva não apenas minimizar o impacto das decisões do STF sobre relações jurídicas já consolidadas, mas também evitar a concorrência de um vácuo legislativo, em tese mais gravoso para o ordenamento legal.

É bem de ver, de outra banda, que os artigos 27 das Leis nºs 9.868/99 e 9.882/99, na medida em que simplesmente autorizam o Supremo a “restringir os efeitos” da declaração de inconstitucionalidade, sem qualquer outra limitação expressa, a rigor não excluem a modulação da própria eficácia subjetiva da decisão, de maneira a permitir que se circunscreva o seu alcance - geralmente *erga omnes* - a um universo determinado de pessoas.

²⁰⁸ Brasil. STF, Recurso Extraordinário nº 353.657, DJ 25.06.2007.

A redação também afasta a possibilidade, em tese, desconsiderar-se o efeito repristinatório da decisão de inconstitucionalidade sobre o ato revogado.

Neste contexto, e utilizando-se os precedentes citados no Capítulo anterior, pode-se chegar a um ponto de consenso doutrinário que permita assentar alguns elementos fáticos capazes de definir um modelo de aplicação da modulação de efeitos.

5.4.1 A decisão contrária a súmula do STJ em matéria tributária

O primeiro deles, registre-se, diz com a existência de enunciado sumulado no Supremo Tribunal Federal e em qualquer um dos Tribunais Superiores da estrutura judiciária brasileira (STJ, TST, STM e TSE).

Nestes termos, impende afirmar que o poder normativo do teor de uma Súmula regularmente editada pelo STJ e sua influência no mundo dos contribuintes em geral são aspectos relevantes no plano da tributação que não podem ser solenemente desconsiderados pela decisão do Supremo Tribunal Federal, a deixar prevalecer a ideia de que inexistente qualquer método eficaz que proteja a segurança jurídica dos cidadãos.

Neste diapasão, releva destacar que uma Súmula do STJ (ou de qualquer outro Tribunal superior), ainda que desprovida de efeito vinculante, desempenha, na sempre presente lição de Victor Nunes Leal²⁰⁹, idealizador e defensor do modelo, várias e significativas funções, pois, como se sabe, o enunciado sumular (i) confere estabilidade à jurisprudência predominante nos Tribunais; (ii) atua como instrumento de referência oficial aos precedentes jurisprudenciais nele compendiados; (iii) acelera o julgamento das causas; e (iv) evita julgados contraditórios.

Não se pode olvidar, portanto, o alto significado jurídico e social que resulta da formulação sumular por uma Corte de jurisdição extraordinária, bem como a sua direta influência das decisões tomada pelos indivíduos no seio de sua vida privada, pois, a par de encerrar um resultado paradigmático pertinente a decisões judiciais futuras em torno da mesma controvérsia, dá concreção às múltiplas funções que são inerentes à súmula de jurisprudência: função de segurança jurídica, função de orientação jurisprudencial, de simplificação da atividade processual e de previsibilidade decisória.

No ponto, aliás, a sempre bem fundamentada lição do Ministro Celso de Mello:

²⁰⁹ LEAL, Victor Nunes. *Passado e futuro da Súmula do STF*. RDA 145/1-20.

Neste particular, o Supremo Tribunal Federal, considerando os precedentes por ele próprio firmados, analisados sob a perspectiva das virtualidades que lhes são inerentes - tais como a de conferir previsibilidade às futuras decisões judiciais nas matérias abrangidas por esses mesmos precedentes, atribuir estabilidade às relações jurídicas constituídas sob a sua égide, gerar certeza quanto à validade dos efeitos decorrentes de atos praticados de acordo com esses mesmos precedentes e preservar, assim, em respeito à ética do Direito, a confiança dos cidadãos nas ações do Estado – tem reconhecido a possibilidade, mesmo em temas de índole constitucional, de determinar, nas hipóteses de revisão substancial da jurisprudência, derivada da ruptura do paradigma, a não-incidência, sobre situações previamente consolidadas, dos novos critérios consagrados pelo Supremo Tribunal Federal.

Humberto Ávila (2012, p. 494) também destaca a força que decorre do enunciado sumulado em relação à previsibilidade dos jurisdicionados ao afirmar que “a base de confiança envolve elementos estáticos e dinâmicos. Assim, podem ser diferenciados os graus de vinculabilidade e de pretensão de permanência de uma decisão analisando-se apenas os seus aspectos intrínsecos e sincrônicos: O nível do Tribunal que a proferiu e a sua força formal ou material”.

Deste modo, portanto, cumpre assentar o entendimento de que, em caso de decisão do STF em sentido contrário a súmula regularmente editada pela Alta Corte ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária, como ocorreu no precedente referente à Súmula 276/STJ, no precedente relativo à COFINS exigida de prestadores de serviços uniprofissionais, afigura-se compulsória a imposição de efeitos prospectivos ao julgado, homenageando-se a segurança jurídica.

De fato, diante da força normativa do enunciado sumular, não se pode negar que seu comando induz previsibilidade e calculabilidade ao contribuinte submetido ao regime fático-jurídico nela veiculado, que passa a programar seus desembolsos financeiros de acordo com a orientação cristalizada.

Ora, a situação aqui descrita se reveste do mesmo potencial efeito danoso que se infere da lei que institui tributo novo ou majora valores de tributo já instituído anteriormente, cujos efeitos têm eficácia restrita em razão dos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Assim, em caso de revogação de Súmula Vinculante pelo STF ou de julgamento em sentido contrário ao que preconizado em Súmula do STJ, é de se modular o efeito da decisão, preservando-se a confiança do cidadão no sistema jurídico em vigor.

5.4.2 Mudança de jurisprudência do STF estabelecida com trânsito em julgado há mais de dois anos

Outro fundamento fático indutor da concessão de efeitos prospectivos diz respeito à mudança de jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal.

Com se viu anteriormente, Humberto Ávila entende que há mudança de jurisprudência quando: i) houver duas decisões contraditórias eficazes sobre a mesma matéria, assim entendidas aquelas que envolvem o mesmo fundamento e idêntica situação fática; e ii) a decisão modificada tenha transitado em julgado.

Numa primeira aproximação, no que tange à condição do entendimento contrário em decisões diversas, anota o autor:

Desse modo, a “mudança jurisprudencial” somente ocorre quando uma decisão judicial manifesta entendimento diretamente contrário àquele manifestado em uma decisão judicial anterior eficaz sobre a mesma matéria. O “entendimento contrário” pode ser manifestado de várias formas: de forma expressa (quando a decisão posterior diretamente explicita que está modificando decisão anterior), implícita (quando a decisão posterior adota compreensão incompatível com a decisão anterior, cuja contraposição só é perceptível por quem conhece a decisão anterior) ou, mesmo, encoberta (quando a decisão posterior contraria decisão anterior sem fazer qualquer referência ao entendimento anterior ou, mesmo, à contraposição).²¹⁰

Quanto à necessidade de trânsito em julgado para a configuração da mudança de jurisprudência, a temática é ressaltada pelo doutrinador do seguinte modo:

Pois bem, essas observações servem para demonstrar que só se pode falar, a rigor, em mudança de jurisprudência quando a decisão modificada já foi estabilizada pelo trânsito em julgado no caso específico. Para haver proteção da confiança, o cidadão deve agir com base em decisão conhecida e eficaz. Os limites à modificação jurisprudencial só se aplicam desse modo, quando houver *causae finita*, isto é, decisões que produzam efeitos e envolvam algum grau de preclusividade.²¹¹

O autor ainda acrescenta:

²¹⁰ ÁVILA, 2012, p. 478.

²¹¹ Idem, Ibidem

O essencial para a configuração da mudança é, portanto, a sua eficácia. De um lado, se o problema de proteção de confiança é a defesa do contribuinte que agiu com base em uma decisão, se essa decisão ainda não produz efeito, não é eficaz, nem em geral nem relativamente ao próprio contribuinte, torna-se inadmissível sustentar que ela possa ter agido ‘com base’ na decisão modificada se essa, simplesmente, não estava ainda produzindo qualquer efeito. Quando o contribuinte age com base em decisão não atingida pelos mecanismos de estabilização, faz por isso por sua própria conta e risco.²¹²

Para Mizabel de Abreu Machado Derzi (2009, p. 266), o essencial é que a alternatividade de sentidos normativos, compatível com o texto legal, tenha sido fechada pela atuação do Poder Judiciário.

A esses dois atributos descritos retro, convém, ainda, agregar o relativo ao passar do tempo, com a consequente consolidação do entendimento assentado.

Com efeito, para que se garanta a total eficácia de uma decisão transita em julgado, mister se faz observar, outrossim, o encerramento do prazo para o ajuizamento de ação rescisória, momento a partir do qual se cobrirá o precedente do manto da preclusão absoluta.

Destarte, uma vez tendo sido verificadas as hipóteses todas descritas neste tópico, vale dizer, exarada uma decisão modificadora de entendimento consolidado e assentado em precedente trânsito em julgado há mais de dois anos, avulta, a nosso sentir, a obrigatoriedade de que sejam modulados os efeitos da nova decisão, de modo a assegurar ao contribuinte que se fiou no entendimento consolidado o seu planejamento fiscal.

É que, dotado de poderes jurisdicionais extraordinários dentro do sistema judicial brasileiro, a par de ser seu órgão de cúpula, o Supremo Tribunal Federal, com seus julgamentos, sempre revestidos de enorme publicidade, passou a influenciar decisivamente as escolhas adotadas pelos contribuintes em sua vida privada.

Assim, em eventual decisão definitiva que desonere do pagamento de certo tributo tem inexorável interferência no planejamento fiscal dos particulares, que vêm de acreditar na definitividade decorrente do tempo escorrido desde a pacificação do entendimento adotado.

Tal proteção de confiança é rompida, inexoravelmente, quando o STF, “evoluindo” em sua jurisprudência, rever a posição, legitimando a cobrança da exação.

²¹² ÁVILA, 2012, p. 479.

Nestes casos, pois, inegável se afigura o direito do contribuinte em ver os efeitos desta novel decisão ser modulado em seu favor.

Trata-se, em verdade, da única maneira de se preservar o princípio da segurança jurídica do contribuinte, sem afastar o livre exercício jurisdicional do STF.

5.4.3 A revogação de benefícios fiscais indutores de altos investimentos econômicos

Por fim, ressalte-se que devem ser igualmente conferidos efeitos prospectivos às decisões do STF que declarem a inconstitucionalidade de regime especial de tributação relativo ao ICMS, no âmbito da chamada *guerra fiscal*, quando comprovada a elevada repercussão econômica a ser suportada pelos contribuintes.

Neste ponto, incumbe lembrar, à luz daquilo que afirmado no capítulo anterior, que tais regimes constituem, na verdade, hipóteses de benefícios fiscais oferecidos a empresas particulares que muito se assemelham ao regime próprio da isenção tributária.

Deve-se endereçar à espécie, portanto, a mesma proteção garantida aos contribuintes em caso de decretação de inconstitucionalidade desse tipo de exclusão do crédito fiscal.

O fundamento para tal constatação reside, uma vez mais, na ideia de segurança jurídica, que protege o contribuinte do ICMS de surpresas decorrentes do cancelamento abrupto de isenções fiscais, notadamente quando se trata de benefícios concedidos com prazo determinado.

José Souto Maior Borges (2007, p. 19) afirma que “o princípio da segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados”.

Helena Taveira Torres, no particular, acentua:

A proibição de “revogação” de isenções condicionadas (i) e concedidas por prazo certo (ii) ampara-se em uma típica proteção constitucional de direitos fundamentais, pois equivale a hipótese sujeita claramente à vedação de retroatividade para alcançar o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI da CF). Não obstante isso, os §§ 1º e 2º do art. 179, combinados com o art. 155 do CTN, combinados com o art. 155 do CTN, prescrevem que, quando concedida em caráter individual, ou seja, sob condição, a isenção “(...) não era direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia (i) ou deixou de satisfazer (ii) as condições ou não cumprira (a) ou deixou de cumprir (b) os requisitos para a concessão do favor (...)”. Em uma interpretação conforme a Constituição, por tudo quanto já foi adiantado, o afastamento do direito adquirido só tem cabimento nas hipóteses previstas, ou seja,

quando o contribuinte deixa de atender às respectivas condições legais exigidas como contrapartida privada para a manutenção da isenção. Nada autoriza hermenêutica que admita o conectivo “e” como se houvesse separação entre as duas partes (não gerar direito adquirido e ser revogado na falta de cumprimento das condições), pois isso seria o mesmo que incorrer em vitanda inconstitucionalidade. A Constituição não prescreve exceções para a “lei prejudicar” direito adquirido ou ato jurídico perfeito²¹³.

Carmelo Lozano Serrano (1988, p. 114), em obra sobre o tema, afirma que não há dúvidas de que, uma vez concretizado o pressupostos necessários para a fruição da isenção, sua concessão torna-se direito adquirido do contribuinte, restando, portanto, protegido pelo princípio da anterioridade em todos os aspectos.

Ora, embora se esteja tratando, nesse ponto, da declaração de inconstitucionalidade de uma lei que concedeu o benefício, e não de seu cancelamento por iniciativa do Estado, o certo é que tal entendimento deve ser estendido para as hipóteses em comento, onde se verificam grandes investimentos privados para que empresas se fixem em territórios fiscais favoráveis do ponto de vista tributário.

Mais uma vez, no ponto, socorre o entendimento de Heleno Taveira Torres:

Quando editada lei que define todos os seus contornos, e o contribuinte, confiante na continuidade do plano legal, realiza investimentos e acomoda-se às condições exigidas, exsurge daí a confiança na manutenção da isenção na forma como prevista na lei concedente. Ou como observa Sampaio Dória, e a síntese é precisa: “O ato jurídico perfeito aqui, por conseguinte, resulta de uma ação voluntária do indivíduo que, encorajado pela lei, pratica um ato lícito tendo por fim imediato adquirir um direito (vantagem fiscal). Há, nessa hipótese, uma como que conjugação entre a lei e a vontade individual para produzir consequências tributárias. A preservação dessa confiança é um dever de moralidade e eficiência administrativas, as quais devem vir amparadas pela garantia da segurança jurídica e pela proteção do direito adquirido, *ex vis* do art. 5º, XXXVI, da CF.”²¹⁴

No caso dos benefícios fiscais em matéria de ICMS, a situação torna-se mais grave na medida em que a sua concessão atinge a quase totalidade dos estados brasileiros e o Distrito Federal, não havendo sequer alternativa para investimento das empresas privadas em local desprovido de regime privilegiado.

²¹³ TORRES, 2012, p. 395-396.

²¹⁴ Idem, Ibidem, p. 397.

Incentivadas pelas promessas legislativas favoráveis e pressionadas pela alta carga tributária imposta pela legislação de regência, tais empresas investiram grande monta de recursos para se instalar em áreas estaduais, para, algum tempo depois, tomarem conhecimento de que poderão ser cobradas de eventual diferença financeira decorrente da aplicação das alíquotas normais do tributo.

Evidente, pois, a necessidade de se obedecer ao princípio da segurança jurídica em situações que tais, o que somente poderá ocorrer se o STF conferir efeitos prospectivos às decisões que alvejam os regimes especiais, garantindo a validade dos atos fiscais estabelecidos no curso de vigências destes.

Não é, contudo, o que se tem verificado em julgamentos da espécie, desde que, em nenhum deles, restou assentada a modulação de efeitos.

Cuida-se, pois, de iniciativa que deveria ter sido solicitada junto ao Supremo Tribunal Federal pelos representantes dos entes federativos e pelos defensores de entidades de classe que podem representar categorias econômicas nas ações objetivas, na qualidade de *amicus curiae*.

A declaração de inconstitucionalidade dos sistemas especiais de tributação, insista-se, não pode olvidar os investimentos feitos e a própria subsistência econômico-financeira das empresas que acreditaram no regime.

Em síntese, portanto, cumpre concluir esta metódica proposta de aplicação de efeitos prospectivos nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, pugnando pela aceitação, na doutrina e, notadamente, na jurisprudência, da ideia de que nas hipóteses de decisão contrária a Súmula do STJ, a decisão do STF trânsita em julgado há mais de dois anos, ou quando verificada a declaração de inconstitucionalidade de regimes especiais de tributação de ICMS, a sua concessão deve-se dar de forma compulsória, em perfeita homenagem e respeito ao princípio da segurança jurídica.

CONCLUSÕES

Ao final da exposição cumpre apresentar, à guisa de conclusão, a essência do que restou efetivamente retratado ao longo do ensaio.

Neste sentido, registre-se, inicialmente, que o trabalho acadêmico teve sua gênese na ideia de que o princípio da segurança constitui, no hodierno constitucionalismo, uma das normas estruturantes do Estado Democrático de Direito, tendo sido eleito pelo ordenamento jurídico brasileiro como objetivo fundamental a ser efetivamente perseguido e alcançado.

Se a segurança representa valor genérico a ser pugnado pelos cidadãos em geral, a segurança jurídica se afirma como uma forma qualificada de direito fundamental, a ser garantida pelo Estado Democrático de Direito por meio do ordenamento jurídico posto de forma clara e certa.

Neste diapasão, a designação da segurança jurídica como meta fundamental a ser perseguida pelo ordenamento jurídico tem especial relevo nas relações tributárias, eis que garantidora de estabilidade e da previsibilidade no sistema, dois elementos indispensáveis à pacificação social e à consolidação do bem estar dos cidadãos, traduzido, tanto na edição de normas jurídicas, como também na prolação de decisões judiciais e administrativas em processos subjetivos.

De fato, como se viu, a incerteza jurídica provocada pela repetição de litígios e pela instabilidade nas decisões exaradas, quer no Poder Judiciário, quer na esfera dos órgãos administrativos, é um mal maior que atinge não apenas as partes envolvidas, mas faz transbordar seus efeitos para a sociedade, na perspectiva de não prevalecerem regras jurídicas definidas previamente para a solução de controvérsias de modo adequado, dentro das regras de civilidade.

De outra banda, assinale-se que a realização do apaziguamento dos conflitos ocorre, preponderantemente, pelas características de definitividade e de estabilidade que se conferem às decisões expedidas pelos órgãos competentes e, notadamente, pela prolação de decisões de igual teor para conflitos de interesses versando sobre idêntico conteúdo fático-normativo.

Após perpassar verdadeiro sentido do princípio da segurança jurídica, o posicionamento no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, seus aspectos e

requisitos essenciais, foi revisitada a dinâmica da cobrança de tributos por parte dos entes federativos brasileiros, partindo da noção de obrigação tributária até aportar no procedimento administrativo utilizado pelas unidades estatais para forçar o particular a transferir-lhes certa parcela de seu patrimônio material.

A propósito, tendo presente que a segurança jurídica não é objeto restrito ao âmbito do Poder Judiciário, mas tem relevância no âmbito administrativo, máxime em questões tributárias, foram analisadas, em pormenores, a temática da segurança jurídica sobre os processos administrativos e sua repercussão para a defesa do cidadão em sede administrativa. Ao fim, fixou-se a ideia da exigência tributária na necessidade de certeza e de previsibilidade do sistema de transferência de parte dos bens do particular para o estado, como forma de subsistência do organismo criado para propiciar a vida em sociedade.

Daí por que, para ampliar a objetividade e a certeza na apreciação de pretensões formuladas pelos contribuintes, verificou-se que o sistema constitucional brasileiro revestiu o órgão de cúpula da estrutura jurisdicional - o Supremo Tribunal Federal - de instrumentos de poder excepcionais, que propiciam a imposição do conteúdo de suas decisões aos órgãos judiciários e administrativos em geral, num modelo que visa a garantir a segurança jurídica dos cidadãos por meio da unificação da interpretação de normas constitucionais no âmbito de sua jurisdição extraordinária.

Para tanto, revestiu-se a Corte Suprema dos mecanismos da súmula vinculante, do efeito *erga omnes* das decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade e de ação declaratória de constitucionalidade de atos normativos federais e estaduais, e, por fim, o efeito geral das decisões proferidas em processos subjetivos com repercussão social ou econômica reconhecida.

Ocorre que, ao longo do trabalho, restou demonstrado que este sistema, fundado especialmente nos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da celeridade processo, e dotado num rígido controle de hierarquia funcional em relação às instâncias inferiores, ainda pode, eventualmente, ensejar um indesejado efeito contrário, produzindo forte insegurança para as pessoas, físicas e jurídicas, que dele se servem.

Em boa verdade, mesmo após a agregação de características próprias e excepcionais à jurisdição do Excelso Pretório, a resistente morosidade que ainda se verifica no andamento de processos perante as instâncias inferiores do Poder Judiciário brasileiro tem ensejado grande lapso temporal entre a data da instalação de um litígio intersubjetivo e o pronunciamento definitivo da Alta Corte sobre a controvérsia estabelecida.

Do mesmo modo, a modificação promovida pelo STF em entendimentos jurisprudenciais firmados e mantidos por tempo demasiado pelos Tribunais federais e estaduais de apelação faz com que ainda se estabeleça verdadeira insegurança entre os jurisdicionados, eis que surpreendidos pela mudança de posicionamento sobejos anos após o pronunciamento em seu favor.

Neste contexto, a segurança jurídica avulta como objetivo inafastável no processo de prestação jurisdicional, a demandar movimentos dotados de mínimo de previsibilidade, certeza e calculabilidade, em todas as etapas da confecção das normas de comportamento social, seja na sua autêntica elaboração pelo Legislativo, seja pela atuação dos órgãos administrativos e judiciários.

Exige, também, que, em caso de mudança brusca da jurisprudência estabelecida e sedimentada, sejam estabelecidos mecanismos próprios de proteção do jurisdicionado, à luz de sua necessidade de segurança jurídica, evitando a transgressão ao conceito de proteção da confiança que se deve preservar em relação a cada um dos súditos do Estado brasileiro.

No presente ensaio, portanto, demonstrou-se que o Supremo Tribunal Federal, de posse de todos esses novos mecanismos jurisdicionais - súmula vinculante, repercussão geral, efeito vinculante, *abstrativização* do controle difuso -, ainda não logra promover, com integral sucesso, a função maior de garantir segurança jurídica aos cidadãos.

Em verdade, a partir da análise de casos concretos, pode-se inferir que, nada obstante o efeito objetivo que dimana da utilização dos instrumentos de controle de unificação da interpretação de norma jurídico-constitucional vinculada a uma fundada controvérsia intersubjetiva, a verdade é que a demora na solução dos litígios e a eventual instabilidade no posicionamento sobre um tema jurídico-constitucional controvertido, acaba por influenciar no binômio previsibilidade-confiança que rege a consolidação e o cumprimento do princípio.

O problema maior enfrentado no trabalho, de fato, residiu nas soluções a serem adotadas em caso de verificação de estabilidade da jurisprudência, com violação da segurança jurídica dos contribuintes, ou de declaração de inconstitucionalidade de lei com grave repercussão social ou econômica.

O enfrentamento da questão passou pela própria definição do conceito de mudança jurisprudencial, para que, ao depois, se possa propiciar a idealização de soluções adequadas e legítimas para a obediência à confiabilidade do sistema jurídico como um todo.

Destarte, ao final da Tese, foi proposto um modelo metódico de aplicação de efeitos prospectivos às decisões do STF, tirando o exercício de tal função do plano da simples discricionariedade para inseri-lo na área de proteção decorrente da aplicação do princípio da segurança jurídica.

De fato, analisando os casos concretos mais emblemáticos decididos recentemente pelo Excelso Pretório em matéria de direito tributário, chegou-se à proposição no sentido de que devem ser modulados os efeitos das decisões que impõem o pagamento de tributos nas seguintes hipóteses: i) mudança de entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça; ii) mudança de precedente firmado pelo STF com trânsito em julgado há mais de dois anos; e iii)

Por fim, o objetivo da Tese terá sido alcançado com a comprovação de que as decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, devidamente revestidas de efeitos *erga omnes* devem-se submeter, tal e qual as normas jurídicas em geral editadas pelo Poder Legislativo constituído, ao regime dos princípios de proteção do contribuinte, em homenagem e obediência ao princípio maior da segurança jurídica, pilar do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio (org.). *Análisis lógico y derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ALEXYY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. 2.ed. Tradução de Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 5. ed. Itália: UTET, 1969.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de; RAMOS, Elival da Silva. “Auto-organização dos Estados Federados”. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 19, n. 79, 1986.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. “A Constituição do Estado Federal e das Unidades Federadas”. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 95, jul./set. 1987.
- _____. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- _____. “Considerações sobre os rumos do Federalismo nos Estados Unidos e no Brasil”. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 96, 1987.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.
- ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di diritto penale*. 9. ed., Milão: Giuffrè, 1995, p. 277.
- ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. *Jurisdição constitucional e federação: o princípio da simetria na jurisprudência do STF*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1997,

_____. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.

ATIENZA, Manuel. *Sobre la analogía en el derecho*. Madri: Civitas, 1986.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. (Atual. Misabel Abreu Derzi), 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações ao poder de tributar*. (Anotado por Misabel Abreu Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARBALHO, João. *Constituição Federal Brasileira: comentários*. Ed. Fac-similar. Brasília: Senado Federal, 1992.

BARBOSA, Ruy. *Comentários à constituição federal brasileira*. Coligidos e ordenados por Homero Pires. VI volume, Art. 72 a 91. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1934.

BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 6ª ed. atual. São Paulo: Renovar, 2002.

_____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. “O controle de constitucionalidade das leis”. In *Curso de Direito Público*, organizado pelo Instituto de Direito Constitucional. São Paulo: Tribunal de Contas do Município de São Paulo, 1979, p. 115-135.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Lexus, 1998.

BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Las normas de competencia: um aspecto de la dinámica jurídica*. Madri: Boletín Oficial del Estado; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades sociais, estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. *Soberania e constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. Tradução de Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Teoria generale del negozio giuridico*, 2. ed., Torino: UTET, 1950.

BOBBIO, Norberto. *L'analogia nella logica del diritto*. Milão: Giuffrè, 2006.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. São Paulo: Polis; Brasília: UnB, 1989.

_____. *O positivismo jurídico*. Tradução de Márcio Pugliese. São Paulo: Ícone, 1995.

BONENHEIMER, Edgar. *Teoría del derecho*. 2. ed. Trad. Vicente Herrero. México: Fondo de Cultura Económica, 2008.

BLUMENSTEIN, Ernest. *Sistema di diritto delle imposte*. Milão: Giuffrè, 1954.

BOMPANI, Vito. *Tecnica tributaria*. Milão: Giuffrè, 1954.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: EDUC/RT, 1975.

BRITO, Edvaldo. *Reflexos jurídicos da intervenção do Estado no domínio econômico*. São Paulo: Saraiva, 1982.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRONZE, Fernando José. *A metonímia entre a semelhança e a diferença: reflexão problematizante dos pólos da radical matriz analógica do discurso jurídico*. Coimbra: Coimbra, 1994.

BUZAID, Alfredo. *Da ação direta de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed., São Paulo: RT, 2001.

CALMON, Pedro. *Curso de direito constitucional brasileiro*. 2.ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Freitas Bastos, 1951.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves de. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Lisboa: Almedina, 1998.

_____. Tomemos a sério o silêncio dos poderes público – o direito à emanção de normas jurídicas e a proteção judicial contra omissões normativas. **In:** *As garantias do cidadão na justiça*. Organizado por Sálvio de Figueiredo Teixeira. São Paulo: Saraiva, p. 351-367, 1993.

_____. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed. 2008.

_____; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Trad. de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1998. CAPELLA, Juan Ramón. *Elementos de análisis jurídico*. Madri: Trotta, 1999.

CARDOZO, Benjamin N. *A natureza do processo/A evolução do direito*. Tradução de Lêda Boechat Rodrigues. São Paulo: Editora Nacional de Direito, 1956.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Princípios constitucionais e competência tributária*. São Paulo, RT, 1986.

CASTRO NUNES. *As constituições estaduais do Brasil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro, 1922.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança jurídica no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: Podium, 2007.

CLÈVE, Clemerson. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000.

COELHO, Sacha Navarro. *Comentários à Constituição de 1.988 - Sistema Tributário*. 3. ed. São Paulo: Forense, 2005.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Emilia Viotti da. *O supremo tribunal federal e a construção da cidadania*. São Paulo: Ieje, 2001.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. *Segurança jurídica e crise no Direito: caminhos para a superação do paradigma formalista*. Belo Horizonte: Arraes editores, 2011.

DABIN, J.. *L'Etat ou le Politique*. Paris: 1957, n. 3.

DANTAS, San Tiago. *Programa de Direito Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Princípios gerais do direito*. Tradução de Fernando de Bragança. Belo Horizonte: Líder, 2003.

DERZE, Saldanha. *Filosofia do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 207.

_____. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004; 23. ed., 2010.

DIMOULIS, Dimitri. Ativismo judicial e segurança jurídica: uma visão juspositivista. *Revista acadêmica da EMAG*, p. 39-57. Jan-jun/2011.

_____. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.

DUALDE, Joaquin. *Una revolución en la lógica del derecho*. Barcelona: Bosch, 1933.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. 12.ed. São Paulo: Perspectiva, 1995.

_____. *Interpretação e superinterpretação*. 2.ed. Tradução Martins Fontes; revisão da tradução e texto final Monica Stahel. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7.ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Barcelona: Bosch, 1961.

FALCÃO, Joaquim; CERDEIRA, Pablo de Camargo; ARGUELHES, Diego Werneck. *O Supremo em números*. FGV. Abril de 2011. Disponível em: <<http://www.supremoemnumeros.com.br>>.

FALCÓN Y TELLA, María José. *Conceito e fundamento da validade do direito*, Tradução de Stefani Borba De Rose Trunfo, 2.ed., Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2000.

_____. María José. *El argumento analógico en el derecho*. Madri: Civitas; Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense, 1991.

FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. Tradução de Manuel A. Domingues de Andrade. Coimbra: Arménio Amado, 1987.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Poder constituinte do estado-membro*. São Paulo: RT, 1979.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Volume 1. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Curso de direito constitucional*. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2009a.

_____. *O poder constituinte*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Princípios fundamentais do direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009b.

FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Processo e Constituição: estudos em homenagem ao prof. Coord. José Carlos Barbosa Moreira*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo desbocadas*. Navarra: Caderno Civitas, 2006.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

GOLDSCHMIDT, Werner. *Introducción filosófica al derecho*. 7.ed. Buenos Aires: LexisNexis, 2005.

GOMES JÚNIOR, Luiz Manoel. A repercussão geral da questão constitucional no recurso extraordinário. *Revista do Processo*, São Paulo, n. 142, p. 91/ 116, jan /2005.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo*. Tradução de Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUASTINI, Riccardo. *Lezioni di teoria costituzionale*. Torino: G. Giappichelli, 2001.

_____. *Lezioni di teoria del diritto e dello stato*. Torino: G. Giappichelli, 2006.

_____. *Teoria e ideología de la interpretación constitucional*. Tradução de Miguel Carbonell e Pedro Salazar. Madri: Trotta/UNAM, 2008.

HABERMAS, Jurgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. V. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HAGE, Jorge. A realização da constituição, a eficácia das normas constitucionais e o mandado de injunção. In: *Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios*, Ano 5, nº 9, p. 111-142, 1997.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2.ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Caloute Gulbenkian, 1995.

HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, fonte e poder de um Estado escolástico e civil*. Trad. Alex Marins, São Paulo: Martin Claret, 2006.

HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1964 [Tese].

_____. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

IVO, Gabriel. *Constituição estadual: competência para elaboração da constituição do estado-membro*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

JARACH, Dino. *O fato imponível - teoria geral do direito tributário substantivo* (Trad. de Dejalma de Campos). São Paulo: RT, 1989.

KÄHLER, Lorenz, *Strukturen und Methoden der Rechtsprechungsänderung*. Baden-Baden, Nomos, 2004.

KANT, Immanuel. *Lógica*. 3.ed. Tradução do texto original estabelecido por Gottlob Benjamin Jäsche de Guido Antônio de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

KAUFMANN, Arthur. *Analogía y “naturaleza de la cosa”: hacia una teoría de la comprensión jurídica*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1976.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 2.ed. Tradução de Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Tradução de Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KELSEN, Hans. *La giustizia costituzionale*. Tradução de Carmelo Geraci. Milano: Giuffrè, 1981.

_____. *Teoria Pura do Direito*. 3. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1974.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Tradução de J. C. Gardella. Bogotá: Temis, 1990.

_____. *Problemas de filosofía del derecho*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Buenos Aires: SUR, 1966.

KLUG, Ulrich; KELSEN, Hans. *Normas jurídicas y análisis lógico*. Tradução de Juan Carlos Gardella. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1988.

- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEONCY, Léo Ferreira. *Controle de constitucionalidade estadual*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- LEAL, Victor Nunes. *Passado e futuro da Súmula do STF*. RDA 145/1-20.
- LEAL, Roger Stiefelmann. *O efeito vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2006.
- LOEWENTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986.
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- _____. *Retórica e o estado de direito: uma teoria da argumentação jurídica*. Tradução de Conrado Hübner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MACHADO, João Baptista. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2006.
- MACHADO, Fábio Cardoso; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *A Reforma do Poder Judiciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de Pesquisa*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro - administrativo e judicial*, São Paulo: Dialética, 2001.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____.; MITIDIEIRO, Daniel. *Repercussão geral no recurso extraordinário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra. Distinção entre suspensão de vigência e eficácia de norma inconstitucional e materialidade do direito suspenso em processo cautelar de ação direta de inconstitucionalidade com liminar concedida. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, 7(2):93-107, abr/jun. 1995.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. *Revista CEJ*, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez. 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira*. 4.ed. Tomo I. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1948.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción a la lógica jurídica*. México: Fondo de Cultura Económica, 1951.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Lógica del raciocinio jurídico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.

MELO, José Eduardo Soares de. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In:

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 11, São Paulo: RT: CEU, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um clássico de mutação constitucional. *Revista de informação legislativa*, n. 162, abr./jun. 2004.

_____. *Jurisdição constitucional – o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Saraiva, 1996.

MERLE, Roger. *Essai de contribution a théorie générale de l'acte déclaratif*. Paris: Rousseau et Cie., 1949.

- MICHAELIS. *Moderno dicionário da língua portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2009.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo II. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 1996.
- MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. São Paulo: RT, 2007.
- _____. *Teoria estruturante do direito*. Tradução de Peter Neumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2008.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NAWIASKY, Hans. *Teoría general del derecho*. Tradução de Jose Zafra Valverde. Madri: Rialp, 1962.
- NEVES, A. Castanheira. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Volume 2º. Coimbra: Coimbra, 1995.
- NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1993.
- _____. *O actual problema metodológico da interpretação jurídica – I*. Coimbra: Coimbra, 2003.
- NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; (coord.). *Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e de outros meios de impugnação às decisões judiciais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.
- NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- NUNES, José de Castro. *Do estado federado e sua organização municipal*. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro e Maurillo, 1920.

NUNES, Jorge Amaury Maia. *Segurança jurídica e súmula vinculante*. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 2. ed., São Paulo: RT, 1997, p. 46.

ORTEGA, Manuel Segura. *La racionalidad jurídica*. Madri: Tecnos, 1998.

PALU, Oswaldo Luiz. *Controle de Constitucionalidade: conceitos, sistemas e efeitos*. 2. ed. ver., ampl. e atual. de acordo com as Leis 9.868 e 9.882/99. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *Teoría del derecho: una concepción de la experiencia jurídica*. 7.ed. Madri: Tecnos, 2008.

_____. *La seguridad jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1994.

PULIDO, Carlos Bernal. *El derecho de los derechos*. Colômbia: Universidad Externado de Colombia, 2005.

RAMOS, Elival da Silva. *A inconstitucionalidade das leis: vício e sanção*. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Parâmetros dogmáticos do ativismo judicial em matéria constitucional*. São Paulo: USP, 2009 [Tese].

_____. *Perspectivas de evolução do controle de constitucionalidade no Brasil*. São Paulo: USP, 2005 [Tese].

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1960, vol. I.

RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Tradução de José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Sepúlveda Pertence. 2. ed. ver. e amp., Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- RODRIGUES, Lêda Boechat. *História do Supremo Tribunal Federal*, volume II, Defesa do Federalismo (1899-1910). 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1991.
- ROSS, Alf. *Teoría de las fuentes del derecho*. Tradução de J. L. Muñoz de Buena Simón, Aurelio de Prada García y Pablo López Pietsch. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- SÁCHICA, Luis Carlos. *El control de constitucionalidad y sus mecanismos*. Bogotá: Ed. Universidades Simon Bolívar, Medellín y Libre de Pereira, 1978 (Colección Universidad y Pueblo).
- SAGÜÉS, Néstor Pedro. *La interpretación judicial de la constitución*. 2.ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2006.
- SALGADO, Joaquim Carlos. Analogia. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 91, p. 45-76, 2005.
- SANCHÍS, Luis Pietro. *Apuntes de teoría del derecho*. 2.ed. Madri: Trotta, 2007.
- SARTORI, Giovanni. *Engenharia constitucional: como mudam as constituições*. Tradução Sérgio Bath. Brasília: EdUnB, 1996.
- SAVIGNY, Federico Carlos von *et al.* *La ciencia del derecho*. Tradução de Werner Goldschmidt. Buenos Aires: Losada, 1949 (Biblioteca del Instituto Argentino de Filosofía Jurídica y Social).
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível na Internet: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em 30 de abril de 2013.
- SCHIMITT, Karl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza Editorial, 1996.
- SERRANO, Carmelo Lozado. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

SICHES, Luis Recàsens. *Tratado general de filosofía del derecho*. 11. ed. México, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 119.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVEIRA, Alessandra. *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos: estudo sobre a teoria do federalismo e a organização jurídica dos sistemas federativos*. Coimbra: Almedina, 2007.

STRECK, Lenio Luiz; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni; LIMA, Martonio Mont'Alveme Barreto. *A nova perspectiva do Supremo Tribunal Federal sobre o controle difuso: mutação constitucional e limites da legitimidade da jurisdição constitucional*. Disponível em <<http://www.leniostreck.com.br>>. Acesso em 02 de setembro de 2013.

SOUSA, António Francisco. *Direito Administrativo*. Lisboa: Prefácio, 2009.

SOUZA, Carlos Alberto Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico*. São Paulo, LTr, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (orgs.). *Vinte anos da Constituição federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha (coord.). "Estudo introdutório: em torno do sentido do federalismo". In: *Direito do Estado – Estudos sobre Federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007.

_____. *Constituições do Brasil*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

STERN, Klaus. "O juiz e a aplicação do direito". In GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007; 12 ed. rev. e atual. 2014.

TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (org.), *As garantias do cidadão na justiça*, São Paulo: Saraiva, 1993.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Favris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, João Camillo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1961.

TROPER, Michel. *A filosofia do direito*. Tradução de Ana Deiró. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

VALEMBOIS, Anne-Laure. “*La constitutionnalisation de l’exigence de sécurité juridique em droit français*”. Paris: LGDJ, 2004.

VAZQUEZ, Navas. *La devolución de los ingresos tributarios*. Madri: Civitas, 1992.

VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. 2. ed. rev., atual. e ampl.. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. Tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979.

_____. *Tópica y filosofía del derecho*. Tradução de Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1997.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *A constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Supremo tribunal federal – jurisprudência política*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VIGO, Rodolfo Luís. *Interpretação jurídica: do modelo juspositivista-legalista do século XIX às novas perspectivas*. São Paulo: RT, 2005.

VILLEGAS, Hector B.. *Principio de seguridad juridica n la creación y aplicación del tributo*. Revista de Direito Tributário, n. 66, São Paulo: Malheiros.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

VOGEL, Juan J. “El régimen federal de la Ley Fundamental”. In: Ernesto Benda *et al.* *Manual de derecho constitucional*. Madri: Instituto Vasco de Administración Pública; Marcial Pons, 1996, p. 613-675.

WALTON, Douglas N. *Lógica informal*. Tradução de Ana Lúcia R. Franco e Carlos A. L. Salum. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A Uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o Estado-de-Direito. *Cadernos Jurídicos*, Curitiba, n. 03, p. 06/ 08, jun/ 2009.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *Breves comentários à nova sistemática processual civil – leis 11.382/2006, 11.417/2006, 11.418/2006, 11.341/2006, 11.419/2006, 11.441/2007 e 11.448/2007*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

WEINREB, Lloyd L. *A razão jurídica: o uso da analogia no argumento jurídico*. Tradução de Bruno Costa Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Tradução de Arantxa Azurza. Madri: Civitas, 2001.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

_____. *Do lançamento – Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MERLE, Roger. *Essai de contribution a théorie générale de l’acte déclaratif*. Paris: Rousseau et Cie., 1949, p. 302.

MERRYMAN, John Henry. *The Civil Law Tradition*. 2. ed. Stanford: Stanford University Press, 1985.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Tradução de Marina Gascón. Madri; Trotta, 1999.

_____. *Manuale di diritto costituzionale*. Il sistema delle fonti del diritto. Tomo I. Torino: UTET, 1993.

ZAMARIAN, Livia Pitelli. Reclamação constitucional e eficácia das decisões do STF em controle de constitucionalidade: o novo papel assumido face à abstrativização do controle concreto. In: *Anais do XX Encontro Nacional do CONPEDI*. 2011. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Introdução ao estudo do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.