

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

Rodrigo Marques França

**SEGURANÇA JURÍDICA E A MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS
DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – UMA PROPOSTA DE
APLICAÇÃO**

Mestrado em Direito

São Paulo
2009

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

Rodrigo Marques França

**SEGURANÇA JURÍDICA E A MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS
DECISÕES JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – UMA PROPOSTA DE
APLICAÇÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora
da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para defesa de
Dissertação para obtenção do título de MESTRE
em Direito, na área de concentração de Direito
do Estado, sub-área de Direito Tributário, sob a
orientação do Prof. Doutor Estevão Horvath.

SÃO PAULO
2009

BANCA EXAMINADORA:

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à memória do meu avô Esteliano e à memória do meu padrinho Juninho, que mesmo nas suas respectivas ausências, estavam presentes nos momentos mais difíceis. De onde estiverem, obrigado por tudo, amo vocês.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Heitor e Lena, por tudo, pelo amor, carinho e paciência (haja paciência!!!), confesso que as palavras são poucas para demonstrar toda a minha admiração por vocês. Aos meus tios Roque e Liane, por terem facilitado a presente caminhada, me ajudando com as muitas pedras do caminho. À amada Dinda, que me tem como filho. À Tia Aninha, coração do tamanho do mundo. À Olga, minha avozinha, com sua simplicidade, me ensinou a ultrapassar as complexidades da vida.

Ao meu irmão David, pela confiança e perseverança em buscar seus sonhos, demonstrando muitas vezes que o improvável, também é possível. Aos meus irmãos de coração, Bruno Marques (“Quinda”), por comprovar que há música no direito (e tem mesmo!!!) e Gustavo Sampaio Valverde (“MP”), pelo apoio incondicional no início de tudo.

Aos amigos da Universidade Federal da Bahia, que resolveram estender seus “domínios” por São Paulo: Ciro Cardoso Brasileiro Borges (“Mamute”), Geraldo Vilaça (Xerald), Cláudio Henrique Dias (“Crárdiu”) e Bruno Ferreira (“Brunão”). Aos “Quebracocos do Itaigara”, por comprovar que a amizade não tem distância. Aos professores e hoje amigos, Eurico Marcos Diniz de Santi e Tácio Lacerda Gama, por terem permitido que eu aprendesse lecionando. À Joana Paula Batista (Popó), pelas oportunidades. À Kássia Reis (apelidada de Kassita) por sem querer e sem saber, ter tornado a finalização desse trabalho mais fácil.

Ao Gantois, fonte inesgotável de paz e harmonia. À Bahia de todos os Santos e Orixás: minha vida, minha paixão, minha origem. Aos amigos de sempre, pelas conversas, vinhos e boas risadas: Adriana Sá de Seixas Maia, Francisco Coni Brandão, Alfredo Sérgio Gómez, Tetel (vulgo Carlos), Fernando Vasconcellos (Cotoco), João Lordello (Lôlo), Rodrigo Sousa (Gordinho) e Guilherme Pereira.

Não poderia deixar de mencionar a professora Maria Garcia, pelas sugestões ofertadas na banca de pré-qualificação.

Por fim, ao meu orientador Estevão Horvath, pela dedicação, oportunidade e aprendizado, confesso que obtive do mesmo, não só lições jurídicas, mas também de vida, especialmente, por demonstrar que são nas dificuldades que surgem as oportunidades.

RESUMO

O presente trabalho que tem objetivo estabelecer parâmetros para uma correta aplicação da segurança jurídica no controle de constitucionalidade, seja no difuso seja no concentrado, levando em conta os princípios jurídicos, especialmente, os que delimitam a tributação no País.

Tal problemática revela-se de grande importância, tendo em vista as constantes alterações jurisprudenciais, inclusive, em matérias já sumuladas pelo Superior Tribunal de Justiça (e.g. Súmula 276), bem como as implicações que uma eventual declaração de inconstitucionalidade pode revelar, especialmente, quando se atribui efeitos *ex-tunc*.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal sempre adotou o entendimento que as normas declaradas inconstitucionais deveriam ter seus efeitos anulados *ab initio*, adotando a teoria de nulidade das normas jurídicas. Contudo, muitas vezes tal posicionamento acaba por violar diversas outras normas, de natureza valorativa mais caras à sociedade do que se os referidos efeitos fossem limitados, desrespeitando, desta forma, a função primordial do direito que, no presente trabalho, é a segurança jurídica.

Pretende-se para tanto, estabelecer premissas fundamentais visando facilitar o entendimento das questões aqui propostas, tais como o conceito de sistema jurídico adotado, princípio, regras jurídicas e outros, bem como o precípuo papel dos direitos fundamentais, especialmente, identificando para quem estes são direcionados.

Dentre os resultados que se pretende atingir é identificar os limites da incidência do art. 27, da Lei nº 9.868/99, que, teoricamente, introduziu no sistema jurídico brasileiro a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade e se antes mesmo da introdução do aludido dispositivo normativo poderia o Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos de uma eventual decisão em controle constitucionalidade.

Palavras-chave: modulação, efeitos, segurança jurídica, constitucionalidade.

ABSTRACT

This work aims to establish parameters for the correct application of the legal certainty principle, especially in the control of constitutionality of taxation rules by the Supreme Court. The main issue in the present work has proved of great importance in view of the constant changes in the rulings given by the Superior Court of Justice (e.g. Summary 276), and the implications brought with the declaration of unconstitutionality, especially when it is given ex-tunc effect.

The Supreme Court has always observed that the ruling about unconstitutionality makes null and void all the effects of the standards so declared, since its very beginning (*ab initio*). However, such understanding often ends up breaking several other standards, which may represent more important values for society, disregarding the primary role of law which, in this work, is legal certainty.

It is intended to establish basic prerequisites in order to facilitate the understanding of the issues proposed here, such as the concept of legal system, and other legal rules, and the role of fundamental rights, especially in order to identify who are its main beneficiaries.

Among the results to be achieved is the identification of the limits of article 27 of Law #9.868/99, which is known as the legal vehicle to introduce in the Brazilian system the possibility of modulating the effects of the rulings on constitutionality control and also if the said modulation of effects was possible even before the introduction of the Law #9.868/99 in our legal system.

Keywords: modulation, effects, Law #9.868/99, constitutionality control, principle of legal certainty.

LISTA DE SIGLAS

AC: Apelação Cível

ADC: Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADIN: Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF: Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AGA: Agravo Regimental em de Instrumento

AGRRE: Agravo Regimental em Recurso Extraordinário

AGRESP: Agravo Regimental em Recurso Especial

AI: Agravo de Instrumento

CF: Constituição Federal

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN: Código Tributário Nacional

DJ: Diário de Justiça

DJU: Diário de Justiça da União

ERESP: Embargos de Declaração em Recurso Especial

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

Min: Ministro

PIS: Programa de Integração Social

REL: Relator

RESP: Recurso Especial

RE/REX: Recurso Extraordinário

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TRF: Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I - CONCEITO DE SISTEMA JURÍDICO (E DO DIREITO) E A SEGURANÇA JURÍDICA COMO BASE DO SISTEMA	
1. Problematização do Conceito de Direito e o seu conceito sob a perspectiva do presente trabalho.....	16
1.1. Noção doutrinária de Sistema.....	21
1.2. Proposta de interpretação no Sistema Jurídico.....	24
1.3. Valores, Princípios e Regras Jurídicas.....	27
1.4. A segurança como princípio jurídico e sua natureza normativa (coercitiva).....	33
1.4.1. Da proteção constitucional aos direitos fundamentais - a segurança jurídica como direito fundamental.....	36
1.5. Regra da Legalidade.....	41
1.5.1. Regra da Anterioridade.....	44
1.5.2. Regra da Irretroatividade e sua relação com a segurança jurídica – Limite Temporal.....	47
1.5.3. Irretroatividade e sua incidência em relação às normas produzidas pelo Poder Judiciário.....	49
1.6. Da Proteção à Confiança e à boa-fé – limites à irretroatividade judicial.....	55
CAPÍTULO II - O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE - HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO	
2. Função do Controle de Constitucionalidade – O Papel do Supremo Tribunal Federal.....	59
2.1. Solução de Conflitos Normativos pelo Supremo Tribunal Federal.....	63
2.2. Ato nulo e anulável sob a perspectiva do Supremo Tribunal Federal.....	69
2.3. Da Jurisprudência consolidada no tempo e suas implicações – O papel dos precedentes judiciais.....	76

CAPÍTULO III - DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE – ALGUMAS HIPÓTESES

3. Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade – Quando aplicar.....	82
3.1. Da Coisa Julgada e o Conceito de Jurisprudência Predominante – Introdução ao Sistema Jurídico das Expectativas Normativas.....	93
3.2. A Modulação na declaração de inconstitucionalidade sob o fundamento da ilegalidade e seus conflitos com a irretroatividade – manutenção da segurança jurídica, boa-fé e confiança – panorama jurisprudencial.....	96
3.3. Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Sancionatória – efeitos.....	101
3.4. Declaração de Inconstitucionalidade de Condutas anteriormente lícitas – efeitos....	103

CAPÍTULO IV - APLICABILIDADE DOS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS A ALGUNS CASOS CONCRETOS – DA TEORIA À PRÁTICA

4. Declaração de Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.....	105
4.1. Crédito-Prêmio de IPI.....	109
4.2. Isenção da COFINS das Sociedades – Súmula 276 e atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.....	115
4.3. Crédito de IPI – alíquota zero.....	120
4.4. (In) Constitucionalidade da Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS – Caso de Modulação?.....	127

CONSIDERAÇÕES FINAIS..........131

BIBLIOGRAFIA..........137

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo estabelecer parâmetros, especialmente com base na jurisprudência, para uma correta interpretação e aplicação da segurança jurídica no direito tributário, especificamente, nos casos em que o Supremo Tribunal Federal recorre à modulação de efeitos quando da declaração de constitucionalidade de uma norma jurídica bem como nos casos de “abrupta” alteração jurisprudencial, seja no controle difuso seja no controle concentrado, especialmente, após o advento da Lei nº 9.868/99.

Trata-se de uma tarefa tormentosa eis que a delimitação dos aludidos efeitos, mediante processo interpretativo, permeia diversos institutos jurídicos de alta complexibilidade. A interpretação da segurança jurídica é, pois, uma das grandes problemáticas dos juristas, tendo em vista a própria dificuldade em se definir a sua respectiva natureza: trata-se de um mero valor, um princípio, uma regra?

Tal dificuldade foi revelada por Christine Mendonça¹ ao afirmar que “ao utilizarmos a expressão ‘segurança jurídica’ no âmbito tributário é preciso saber antes a que queremos nos referir. Se a seu aspecto extrajurídico, pensamos que devemos descartar tal termo ou qualificá-la como tal. Agora, se estivermos falando da segurança presente no ordenamento jurídico, devemos saber se trata de previsibilidade juridicizada ou de garantias constitucionais do contribuinte para que possamos, cada vez mais, atender o rigor que exige o discurso científico”.

Em que pese tais percalços é inegável o papel de um Estado Democrático de Direito que tem como precípua objetivo manter a ordem e especialmente a segurança jurídica. José Joaquim Gomes Canotilho² ao tratar do princípio segurança e da proteção da confiança afirma:

¹ MENDONÇA, Christine. “Segurança na Ordem Tributária Nacional e Internacional”, in *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005, p. 53.

² CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra. 6ª Edição. Editora Almedina, 1998, p.250.

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsávelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está relacionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos”.

Sabe-se da fundamental importância que é a fixação de premissas, com o objetivo de reduzir as dificuldades acerca da segurança jurídica. Desta forma, entendemos no presente trabalho que tais premissas, inexoravelmente, devem partir tanto do conceito de sistema como do conceito de direito, tendo em vista que ambos têm como característica um alto teor de subjetividade, haja vista as deficiências inerentes à própria linguagem.

Sobre o direito, cumpre salientar que desde E. Kant, os cientistas do direito buscam um conceito definitivo para seu objeto de estudo, tendo em vista sua natureza polissêmica, com muitas possibilidades de abordagem. A delimitação deste conceito é de basilar importância para a abordagem do tema a ser desenvolvido, qual seja, um modelo, melhor dizendo, uma proposta de aplicação da modulação de efeitos em relação às decisões judiciais em matéria tributária, mesmo porque tal matéria em nenhum momento é disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

Deve-se lembrar que o Supremo Tribunal Federal, em suas decisões, sempre se pautou pela teoria da nulidade das normas jurídicas atribuindo, desta forma, efeitos “extunc”, declarando nula a norma *in宪io*, contudo, pode-se inferir, como será demonstrado, que muitas vezes tais decisões acabavam por violar princípios mais caros à sociedade, como a irretroatividade das leis (um dos fundamentos da segurança jurídica) do que se efetivamente estabelecesse parâmetros em relação aos efeitos de uma eventual

declaração de inconstitucionalidade. Aliás, muitas vezes, a limitação dos efeitos de uma norma declarada inconstitucional pode também se constituir na preservação da Constituição Federal.

Nessa visão, sobreleva-se a importância dos princípios jurídicos na Constituição Federal, sendo correto afirmar que nenhuma norma jurídica poderá ser interpretada e aplicada adequadamente sem a consideração desses princípios, que lhe conferirão sustentáculo e firmeza sistemática para se impor diante de outras normas construídas mediante interpretações que não os tenham tomado em conta.

As ferramentas fornecidas pela Teoria Geral do Direito são imprescindíveis, na medida em que buscarmos nela o conceito de institutos que poderão ter seus efeitos limitados em função de um eventual controle de constitucionalidade, tais como a validade, eficácia e vigência, bem como os conflitos entre princípios, valores e regras jurídicas, que deverão ser solucionados, ainda que de forma “injusta” pelo Sistema Jurídico. Infere-se, assim, ainda que de forma superficial, delimitarmos de uma forma precisa, em função da subjetividade do tema aqui proposto um referencial de Sistema, definido com base em um modelo interpretativo a ser adotado.

A modulação dos efeitos decorrentes de uma declaração de inconstitucionalidade se interliga com todo o sistema jurídico, trazendo diversas implicações tanto para os contribuintes como para a Fazenda Pública, nos levando mais uma vez a outros questionamentos, que nada mais são do que pontos de partida para a elucidação da questão aqui proposta.

Revela-se, desta forma, o relevante papel do Supremo Tribunal Federal como fonte geradora de normas jurídicas, função teoricamente atípica, na regulação dos efeitos decorrentes de eventual declaração de inconstitucionalidade, tendo sempre como norte manter a coerção do Sistema Jurídico.

Entendemos ser o presente tema de grande relevância, tendo em vista as seguidas alterações jurisprudenciais sobre matérias já há muito e plenamente inseridas na confiança e boa-fé dos contribuintes, aliás, sobre tal sentimento de insegurança se manifestou

o Min. Humberto Gomes de Barros³ em notório voto-vencido sobre a já editada súmula nº 276⁴ que isentava as sociedades prestadoras de serviços profissionais da COFINS, em que critica de forma contundente a descaracterização da função dos Tribunais superiores, *in casu*, do Superior Tribunal de Justiça, que sob o manto dos mais diversos argumentos acaba por

³ AGRG NO RESP Nº 382.736, DJU: 25/02/2004: “Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis condecorados do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional. Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF. Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais. Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário. Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos. Em matéria tributária, como condutor daqueles que pagam, dos contribuintes. Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

‘PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA – NECESSIDADE DE QUE SEJA OBSERVADA. O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao Supremo Tribunal Federal, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extinguí-la.’ (AEREsp 228432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Cientes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em

linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nossa papel tem sido derrubar os jurisdicionados.

⁴ SÚMULA Nº 276: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.” *INSERIR JULGAMENTO DO STF SOBRE A MATÉRIA. O mérito em si, conteúdo da referida súmula nº 276, no presente trabalho nos é irrelevante, mas serve para exemplificar o tipo de dificuldade que nos é apresentada quando da alteração de jurisprudência já sumulada e suas implicações temporais em relação às expectativas normativas da sociedade.

provocar “ranhuras” intra-sistêmicas à sociedade, como a insegurança não só para o futuro, mas especialmente para o passado.

CAPÍTULO I - CONCEITO DE SISTEMA JURÍDICO (E DO DIREITO) E A SEGURANÇA JURÍDICA COMO BASE DO SISTEMA

1. Problematização do Conceito de Direito e o seu conceito sob a perspectiva do presente trabalho

O homem tem a necessidade de regular suas condutas impondo sanções (restrições) àqueles que não as seguem. De fato, pela própria estrutura das antigas sociedades, estas condutas eram reguladas, não por normas positivadas, mas por valores, como os de natureza religiosa, moral (valores estes que eram muito vinculados aos fenômenos da natureza como trovões, chuvas, secas), considerando que estes induziam as sociedades a determinados comportamentos repetitivos, dando, mais uma vez, ênfase à previsibilidade. A segurança e a previsibilidade das condutas eram essenciais para a manutenção e sucesso dessas sociedades.

A. L. Machado Neto⁵ afirma com propriedade que:

“poderíamos caracterizar os povos primitivos como pequenos grupos nômades ou sedentários, vivendo em relativo isolamento vicinal, sob a forma de uma organização clânica ou de família extensa, baseada, via de regra, numa só linha de parentesco (patrilineal ou matrilineal) e dominados pelo império do sagrado, que penetra suas vidas em todas as dimensões”.

Havia, portanto, regras denominadas de normas de adaptação social ou normas de controle social, que eram estabelecidas pela sociedade ao longo dos tempos, vinculando e controlando o comportamento e as condutas humanas de diferentes formas e com variados conteúdos.

Com a evolução do homem, as sociedades foram se tornando mais complexas, necessitando também de instrumentos mais sofisticados para continuarem a garantir a confiança e previsibilidade das condutas a serem reguladas. Com o passar dos tempos, começou a haver uma multiplicação explosiva de possibilidades e de condutas a serem a adotadas e, não havendo um instrumento adequado a regularizar tais possibilidades ou mesmo

⁵ NETO, A. L. Machado. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 6. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 1988, p. 101.

minimizá-las, a segurança do homem passou a ser relativizada mais acentuadamente do que de costume.

O homem, na verdade, necessitava de um instrumento superior, de forte poder sancionatório a fim de manter a sociedade coesa, na medida em que suas expectativas normativas, por quaisquer motivos, eram frustradas. Desta forma, surge o Estado; um Estado de direito. A. L. Machado Neto⁶ é incisivo sobre o tema:

“O direito, centro de nossa atenção nesse trabalho é, pois, o modo mais formal de controle social formal. Sua função é de socializador em última instância, pois sua presença e sua atuação só se fazem necessárias quando as anteriores barreiras que a sociedade ergue contra a conduta anti-social já foram ultrapassadas, quando a conduta anti-social já se apartou da tradição cultural aprendida pela educação para, superando as condições de mera des cortesia, simples imoralidade ou, mesmo, pecado, alcançar o nível mais grave do ilícito ou, tanto pior, do crime”.

Logo, tem-se um Estado regulado e fundamentado pelo próprio direito. O Estado, quando coage, o faz pelo direito, o Estado quando regula condutas, o faz pelo direito. Surge, portanto, o direito positivo, normatizando condutas, regulando-as, impondo-as e sancionando aqueles que não as adota, como bem observou Hugo de Brito Machado⁷:

“Para que o direito seja seguro é necessária a positividade, que ao menos no âmbito do que estamos aqui estudando significa estar estabelecido, ter sido fixado, o que ocorre através de normas, que na medida do possível devem ser enunciadas através de conceitos determinados”.

Sendo o tributo uma norma de rejeição social, segundo Ives Gandra da Silva Martins, uma vez que caso não houvesse sanção, provavelmente o mesmo não seria recolhido instaura-se, também, a necessidade da normatização da segurança jurídica em matéria tributária, da segurança de tributar e da segurança de ser tributado.

O Estado, portanto, é uma realidade social, política e jurídica, sendo inevitável a presença de um poder jurídico positivado para a realização de suas outras duas facetas: a social

⁶ NETO, A. L. Machado. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 6. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 1988, p. 85.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 111.

e a política. O Estado administra os interesses coletivos através das esferas: Legislativa, Executiva e Judiciária. Há, hoje, um Estado Social forte conferindo segurança às atividades Estatais e dos contribuintes.

Tércio Sampaio Ferraz Junior⁸ é exemplar ao afirmar que:

“O fato de o direito tornar-se escrito contribuiu para importantes transformações na concepção de direito e de seu conhecimento. A fixação do direito na forma escrita, ao mesmo tempo em que aumenta a segurança e a precisão do seu entendimento, aguça também a consciência dos limites”.

A premissa do presente trabalho parte de que a positivação, assim entendida como a desconsideração das normas sociais, teológicas, econômicas e morais, que de alguma forma poderiam macular a aplicação do direito⁹, é fator fundamental para a construção da norma da segurança jurídica no sistema tributário.

A grande variedade de condutas possíveis, anterior à positivação do Direito, causava grande insegurança, redução das complexidades¹⁰ e variedades de atos que seriam possíveis somente com o direito positivado a fim de estabelecer as expectativas normativas da sociedade, além de inserir no sistema jurídico valores da confiança e segurança.

De fato, é imperioso desconsiderar as impurezas que, notadamente, vêm sendo implementadas de forma inadequada ao sistema jurídico positivo. Deve-se, portanto, partir do direito positivo (normatizado), tornando evidente a necessidade de se conceituar o direito em si, antes de abordar o próprio sistema.

⁸ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 2. ed. São Paulo. Editora Atlas, 1994, p. 73.

⁹ É inegável que, nos atos de enunciação, entendidos como fontes do direito, há clara influência quando da inserção de novas normas nos ordenamentos jurídicos dos valores explicitados. Contudo, não se admite que valores não positivados possam influir na aplicação das normas jurídicas sob pena de macular a segurança jurídica, excluindo-se, obviamente, casos em que o próprio sistema jurídico admita a utilização daqueles valores na solução de conflitos.

¹⁰ Trilhando pela Teoria luhmanniana, por “complexidade” entende-se a existência de um conjunto de possibilidades superiores às que de fato podem vir a ser realizadas, o que exige e implica uma necessidade de seleção entre as várias opções, que se abrem para a ação. O papel do direito, enquanto conjunto de normas positivadas é justamente estabelecer as referidas seleções, reduzindo, assim, a variedade e a complexidade das condutas, conferindo-lhes, dentro do possível, segurança e previsibilidade.

Utilizando-se de algumas premissas presentes no movimento conhecido como Neopositivismo Lógico¹¹, infere-se que a linguagem, muitas vezes por não possuir um rigor científico adequado, vem carregada de características que dificultam o estudo do objeto como a vacância e a ambigüidade, constantemente demonstradas em estudos de Semiótica¹².

Essas características trazem grande incerteza à aplicabilidade de algumas normas. Alf Ross, citado por Paulo de Barros Carvalho¹³, já inferia que: “La mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste em um núcleo o zona central y um nebuloso círculo exterior de incertidumbre”. Fato este que também ocorre com expressão linguística mais conhecida como direito.

A dificuldade em conceituarmos o objeto *direito* é tamanha que o próprio Herbert Hart¹⁴ afirma que “a especulação sobre a natureza do direito tem uma história longa e complicada; todavia, vista em retrospectiva, é nítido que se centrou quase continuamente sobre alguns pontos principais (...)aspectos do direito que parecem naturalmente dar origem a incompreensões em todos os tempos, de tal forma que a confusão e uma necessidade conseqüente de maior clareza acerca deles podem coexistir mesmo nos homens avisados, dotados de firme maestria e conhecimento do direito. Assim, pesquisaremos mais alguns conceitos, antes de fornecermos o nosso próprio, ainda que, admitimos preliminarmente, não esgotemos toda a complexidade do tema”.

Para os jusnaturalistas, por exemplo, o direito é algo inerente ao homem. O verdadeiro direito é o direito justo (*lex naturae*), conjunto de valores (sociológicos, morais, religiosos e etc) que norteiam as condutas humanas e que tem em vista o ideal de justiça. Para Francesco Carnelutti¹⁵, o “direito (objetivo, sistema jurídico) é o conjunto de preceitos

¹¹ Movimento surgido na Europa (Viena, Áustria) que visava à realização de uma Ciência na qual havia a necessidade de se depurar a linguagem natural, eliminando algumas abordagens semânticas que, por ventura, viessem a dificultar a compreensão do objeto estudado.

¹² GUIBORG, Ricardo; CHIGLIANI, Alejandro; GUARINI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131.

¹⁴ HART, Herbert L A. *Conceito de Direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 22.

¹⁵ CARNELUTTI, F. *Instituições do Processo Civil*. Tradução de Adrián Stero de Witt Batista. São Paulo: Classic Book, 2000, v. 1, p. 71.

jurídicos (preceitos sancionados) que se constituem para garantir, dentro de um grupo social (Estado), a paz ameaçada pelos conflitos de interesses de seus membros”.

Noberto Bobbio¹⁶ assimilava em breves palavras o Direito, na acepção mais comum da palavra, como um “tipo de sistema normativo” (conjunto de normas). Para Bobbio, não existiam sistemas jurídicos por causa das normas, mas evidenciava-se a presença de normas pela unicidade de um determinado sistema (direito positivo).

O presente trabalho tem por premissa que o direito deve ser positivado. Contudo, este não escapa na sua elaboração dos valores que rodeiam as sociedades. De fato, o sistema dos valores (morais, éticos, religiosos e outros) fundamenta o direito, em que a positivação nada mais é do que a incorporação daqueles valores inerentes ao homem a um dado sistema jurídico.

Diante dos breves conceitos apresentados e diante do objeto de estudo do presente trabalho, pode-se afirmar que o direito nada mais é que o conjunto de normas jurídicas presumivelmente válidas em um determinado país, que objetiva juridicizar situações de fato e regular, através de suas normas, condutas humanas, mantendo as expectativas normativas da sociedade decorrentes da exteriorização da segurança jurídica, via aplicação de sanções normativas, quando for o caso.

A segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o Estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, a respeito das normas de convivência, às quais deve observar e confiar na medida em que há um conjunto de relações jurídicas nas suas múltiplas intensidades.

¹⁶ BOBBIO, Noberto. *Teoria do Sistema Jurídico*. 10. ed. Brasília: UNB, 1999, p. 27/30.

1.1. Noção doutrinária de Sistema¹⁷

A noção do que seja um sistema é fundamental para nortear quais os parâmetros ou limites devem ser explicitados para uma correta interpretação de um dado objeto, tendo em vista a infinidade de elementos que existentes numa sociedade, independentemente da Ciência a ser praticada, como advertiu Geraldo Ataliba¹⁸: “Assim, o estudo de qualquer realidade - seja natural, seja cultural – quer em nível científico, quer didático, será mais proveitoso e seguro, se o agente é capaz de perceber e definir o *sistema* formado pelo objeto e aquele maior, no qual este se refere”.

Outra alternativa não resta, senão entendermos que a interpretação e aplicação do direito devem estar situadas dentro de um sistema, para alguns um sistema amplo, com a inserção e aplicação de valores sociais, onde se sobreleva, desta forma, a eterna busca pelo justo ou um sistema onde o número de possibilidades de condutas a serem efetuadas seja reduzido de modo a possibilitar uma melhor compreensão por parte dos eventuais destinatários das mensagens emitidas por aquele sistema.

O número elevado de conceitos sobre o signo do sistema revela a dificuldade em defini-lo e, ao mesmo tempo, incita a buscar um conceito na medida em que há a necessidade de se identificar o campo de atuação da limitação dos efeitos temporais de uma decisão de constitucionalidade. A própria ideia de sistema implica em um limite de atuação por parte do intérprete e aplicador do direito.

O limite do sistema a ser estabelecido, portanto, reside em reconhecer a infinidade de sistemas existentes, como os sistemas de ordem social, política, econômica e jurídica, e, ao mesmo tempo, perceber de que modo os referidos sistemas interagem, a fim de aplicar

¹⁷ No presente trabalho, utiliza-se apenas o conceito de sistema jurídico não abordando, assim, a eventual diferença entre sistema e ordenamento. Ainda que não se desconheça que muitos doutrinadores trabalham com a diferença de conceituação entre os mesmos. Gregório Robles, por exemplo, entende que o ordenamento é concebido como “o texto jurídico exatamente como produzido pelas autoridades, que são as pessoas que tomam as decisões jurídicas. Os distintos poderes, a partir do constituinte e passando pelos constituídos, geram um texto, que podemos *texto jurídico bruto* ou simplesmente *material jurídico*”. Em relação ao sistema, Robles entende como ser o mesmo “em seu conjunto, [que] se expressa num texto elaborado paralelo e muito mais completo e exato que o texto jurídico bruto. O sistema reflete e aperfeiçoa o ordenamento”. (ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri. São Paulo: Manole, 2005, p. 9).

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. “Sistema Constitucional Tributário”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1966, p. 04.

corretamente, nos termos propostos, a segurança jurídica, identificando de antemão o sistema jurídico.

Geraldo Ataliba¹⁹ concebe um sistema como “o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”, e o sistema normativo como “o conjunto de unitário e ordenado de normas, em função de uns princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum”²⁰.

Para Lourival Vilanova²¹, um sistema, em breves palavras, pode ser visualizado: “onde se encontrem *elementos e relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”. Já para Paulo de Barros Carvalho²², o sistema pode ser considerado: “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos noção fundamental de sistema”.

Diante das breves noções de sistema até aqui mencionadas, podem-se identificar alguns pontos em comum entre elas. Ou seja, a identificação de um sistema deverá partir da identificação dos seus elementos e se há ou não uma relação entre os mesmos, devendo, ainda, serem os referidos elementos harmônicos e coerentes. Ludwig Von Bertalanfy²³ fornece, basicamente, três formas de se constituir um sistema com base em seus elementos:

“1) acordo com seu número; 2) de acordo com sua espécie; 3) de acordo com as relações dos elementos. (...) Nos casos 1 e 2, o complexo pode ser compreendido como a soma de elementos considerados isoladamente. No caso 3 não somente os elementos devem ser conhecidos, mas também as relações entre eles. As características do primeiro tipo podem ser chamadas de somativas, as do segundo tipo constitutivas”.

Partindo dos conceitos anteriormente mencionados, pode-se afirmar que um sistema jurídico deve ser formado por elementos, entendam-se *normas*, capazes de se relacionarem e constituírem o próprio sistema. Há de prevalecer a ideia de interação entre os elementos desse sistema próprio, fazendo com que este mesmo sistema esteja também

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. “Sistema Constitucional Tributário”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1966, p. 19.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. “Sistema Constitucional Tributário”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1966, p. 19.

²¹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 1997, grifos no original.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 132.

²³ BERTALANFFY, Ludig von. *Teoria Geral dos Sistemas*. Tradução de. Francisco M. Guimarães. São Paulo: Vozes, 2008, p. 82-83.

sempre em interação com a sociedade, regulando-a. Deste modo, não se pode pretender estudar um sistema a partir das suas unidades isoladas, mas e somente mediante a uma interpretação sistemática de todos os seus elementos.

A consideração de Estevão Horvath²⁴ sobre o tema é exemplar:

“À vista das noções até aqui colhidas, temos para nós que uma das suas implicações é a de que o ‘método’ interpretativo mais completo é aquele denominado sistemático, porquanto, para mais de levar em consideração os três planos de linguagem (sintático, semântico e pragmático). (...) Para se falar em sistema, é mister que os elementos que o compõem (repertório) estejam unificados em torno de algum (uns) elemento (s) comum (uns). No caso do Direito, estes elementos, pode-se afirmar, são os princípios jurídicos”.

Diante das breves premissas apresentas, tem-se que a Constituição Federal Brasileira não pode ser considerada apenas como um conjunto de normas que permanecem estáticas no tempo. Na verdade, há de se constatar uma espécie de ordenamento paradoxal, de natureza estática e, ao mesmo tempo, admitindo-se um caráter dinâmico em constante evolução a partir de relacionamento entre seus elementos.

Busca-se, por mais complexo que seja, no Digesto Constitucional as soluções propostas para a realidade social, rejeitando-se, de antemão, quaisquer argumentos extrajurídicos por mais “justos” que sejam, sob pena de ingressarmos na penumbra da insegurança.

Concebe-se, portanto, um sistema jurídico que de um lado pode ser formalmente fechado, admitindo-se apenas como solução para os conflitos a utilização das normas jurídicas e, ainda, semanticamente aberto na medida em que o próprio sistema admite normas com conceitos indeterminados, mas que, impreterivelmente, deverão ser preenchidas ante os casos concretos, constitui-se, desta forma, como um sistema que produz seus próprios elementos dentro dos limites que se propõe.

²⁴ HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 14.

1.2. Proposta de interpretação no Sistema Jurídico

Como anteriormente constatado, a dificuldade de se interpretar e aplicar o direito advém muitas vezes do próprio aspecto semântico de suas unidades, sendo necessário, portanto, delimitar o conteúdo e alcance das normas jurídicas, principalmente, quando se tem em mente o art. 27²⁵, da Lei nº 9.868/99, que utiliza para fins de aplicação da modulação de efeitos conceitos indeterminados como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, sendo necessário, portanto, limitar a interpretação de forma a alcançar a melhor aplicação da referida norma.

Há de se admitir que todos os sistemas, independentemente da sua natureza são complexos, ou seja, tendem apresentar um número maior de possibilidades do que os seus destinatários podem conceber. A sociedade se depara cotidianamente com situações em que os valores de justiça, equidade e outros se colocam em conflito e que, em função do seu grande teor de subjetividade, alcançam um número infinito de alternativas, como já asseverava Luhmann²⁶: “Desta forma o mundo apresenta ao homem uma multiplicidade de possíveis experiências e ações, em contraposição ao limitado potencial em termos de percepção, assimilação de informação, e ação atual e consciente”.

A função do direito deve ser entendida, a fim de sistematizar sua atuação, como a seleção de determinadas situações de natureza social, reduzindo-as e simplificando, desta forma, sua comunicação com seus destinatários. Com o objetivo de conferir segurança, cabe ao direito delimitar seu campo de atuação com o objetivo de diminuir as incertezas. Contudo, e de certa forma paradoxal, há uma certa indeterminação quanto às possibilidades existentes diante do intérprete, ainda que a aludida complexidade seja inerente aos outros sistemas, como o social, por exemplo.

Tal problemática deve ser enfrentada em casos nos quais a regra jurídica não basta, devendo o Poder Judiciário buscar em normas de alto valor axiológico (princípios) a solução para cada caso concreto. Embora este trabalho adote algumas premissas Kelsenianas, não se

²⁵ “Art. 27. Ao declarar a constitucionalidade 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”.

pode refutar a ideia de que o direito, muitas vezes, fundamenta-se em valores, mas que tal fundamentação e aplicação deve ser somente permitida pelo próprio sistema. Sobre tal premissa esclarece Gustavo Valverde²⁷:

“O que não estiver previsto nas normas do sistema, permanecerá como comunicação meramente social, passível de processamento por outro subsistema, porém irrelevante para o direito. Os problemas sociais só passam a ser problemas jurídicos quando o próprio sistema jurídico os seleciona e lhe confere tratamento por meio de suas estruturas. Para a teoria de Luhmann, o sistema jurídico toma os fatos externos em consideração, mas tão-somente como informações geradas internamente. Destarte, as mudanças do sistema só podem ser atribuídas à própria aplicação do direito”.

Aliás, infere-se claramente o próprio sistema jurídico introduzindo e admitindo no ordenamento a utilização de valores, especialmente quando nos deparamos com termos vagos e ambíguos como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, fundamentos utilizados pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99. Como afirmado, todo um trabalho interpretativo pode dar vazão a argumentos meramente retóricos se os limites do sistema não forem levados em conta.

A justificativa de Kelsen, ao desenvolver seu método hermenêutico, aponta o próprio sistema jurídico como aquele que fornece os limites e os fundamentos para a interpretação das leis, premissa aqui adotada. Aliás, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução, mas a várias soluções possíveis. Não há uma interpretação única, correta, justa, acertada, mas algumas possíveis, desde que se mantenham dentro de uma moldura delimitada.

Kelsen classifica seu método hermenêutico²⁸ basicamente em: interpretação autêntica e não autêntica. No caso da interpretação autêntica, esta é realizada pelo Poder competente para tanto, referindo-se a produção de normas jurídicas. Segundo o autor, tal forma de interpretação cria direito, coage uma determinada conduta, proveniente de uma norma, produzida por um Poder já definido.

²⁶ LUHMANN, Nicklas. *Sociologia do Direito I*. Tradução de Gustavo Bayer, Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

²⁷ VALVERDE, Gustavo. *Coisa julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

²⁸ Tendo em vista a amplitude do tema, a eventual divergência semântica entre as expressões hermenêutica e interpretação não será abordada.

Outra abordagem Kelseniana refere-se à interpretação não autêntica, que é aquela realizada pelos indivíduos que visam o cumprimento de um mero dever jurídico, não sendo vinculada ao órgão que aplica a referida disposição normativa, podendo, inclusive, ser desconsiderada por aquele órgão. Tem-se, também, como interpretação não autêntica, as realizadas pelos cientistas do direito, visto que a doutrina, produzida por estes, também não tem poder vinculador.

As normas jurídicas, compostas por unidades menores, possuem uma pluralidade de significações, tendo em vista a alta ambiguidade que carregam. Contudo, é possível dentro de um campo de possibilidades delimitar o campo de incidência de tais normas, dispondo-se a minimizar a alta complexidade de sua aplicação. A moldura, segundo Kelsen, são os limites normativos implementados pelo legislador, para uma interpretação possível, dentre as várias possibilidades:

“O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo o acto que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível”²⁹.

Há de se ter em mente a grande importância da aplicação da estrutura modular apresentada por Kelsen quando da aplicação da segurança jurídica na esfera tributária, sob pena de precipitar-se em um subjetivismo fálico e sem qualquer delimitação. Surge, então, a necessidade de se estabelecer um marco objetivo e preciso para a limitação de efeitos temporais. Aqueles que defendem que a segurança jurídica é maleável e que se deve buscar nos valores presentes na sociedade o seu conceito, acabam gerando uma distorção do sistema. Ao pretender-se apresentar a segurança jurídica como um mero valor, sem qualquer delimitação da sua área de atuação, acaba-se constituindo um círculo vicioso recheado de vagueza e ambiguidade que a própria expressão “segurança jurídica” possui.

Deve-se ter em mente que a segurança jurídica é bem delimitada pela Constituição Federal, sobretudo na área tributária para dar certa previsibilidade e planejamento aos contribuintes, evitando-se, assim, arbítrios por parte do Fisco, especialmente em relação àqueles que agem com boa-fé e confiança.

A aludida “moldura”, no presente trabalho, é configurada *normativamente* por regras constitucionais que possibilitam ao aplicador do direito identificar, dentro de possíveis aplicações, a correta incidência da segurança jurídica, reduzindo-se assim o alto grau de complexidade de sua atuação com o objetivo de interpretar corretamente a modulação de efeitos em decisões que gerem conflitos entre princípios.

Desta forma, tem-se um Sistema Jurídico estático que prevê uma série de condutas a serem observadas, sejam pelos contribuintes, sejam pelos entes públicos, mas que se torna dinâmico ao incidir nos fatos da vida social, regulando-os e fundamentando-se tanto em princípios como em regras jurídicas e, ao mesmo tempo, rejeitando valores não positivados, que, muitas vezes, são utilizados como argumentos meramente retóricos.

1.3. Valores³⁰, Princípios e Regras Jurídicas

A presença dos valores no direito é inegável, uma vez que o próprio direito busca a realização dos anseios da sociedade, contudo a presença dos aludidos valores é limitada pelo próprio sistema jurídico.

A noção do valor, do certo ou do errado, irá nortear o destinatário da conduta a certa referibilidade a uma determinada sociedade. Uma conduta que seja de certo modo reprovável em um lugar, poderá não ser em outro; há sempre a necessidade de uma referencial, por este motivo, a complexidade da sua operacionalização.

Não se vislumbra qualquer dificuldade em relacionar os valores aos princípios³¹. Aliás, aqueles se confundem com os princípios, conceitualmente falando, conduzindo a um norte para a realização de condutas, por mais abrangente que sejam, tal qual agir com justiça,

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. edição. Coimbra: Editora Coimbra, 1979, p. 466.

³⁰ REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. 2. edição. São Paulo: Saraiva, 1989.

³¹ Sobre o tema, Humberto Ávila assevera: “Logo se vê que os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. Os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios afastam-se dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade

lealdade, ética. Contudo, quando ainda não normatizados, não passam de normas de conduta interior sem qualquer tipo de coerência, o que efetivamente não passou despercebido por Kelsen³²:

“O Direito só pode ser distinguido essencialmente da Moral quando – como já mostramos – se concebe como ordem de coacção, isto é, como uma ordem normativa que procura obter uma determinada conduta humana ligando à conduta oposta um acto de coerção socialmente organizado, enquanto a Moral é uma ordem social que não estatui quaisquer sanções desse tipo, visto que apenas consistem na aprovação da conduta conforme às normas e na desaprovação da conduta contrária às normas, nela não entrando sequer em linha de conduta, portanto, o emprego da força física”.

Desta forma, o presente trabalho arrisca-se a proferir que valor é uma qualidade de percepção inerente ao homem, tratando-se de uma preferência por um determinado comportamento, ou mesmo por uma conduta, simplesmente norteado por convicções pessoais, sejam estas advindas ou não da sociedade à qual pertence; é algo que se revela na história, no decorrer do processo evolutivo humano. Valor é ser e estar; é um estado de espírito.

Quanto aos princípios, estes são valores positivados, portanto, normas jurídicas de observância obrigatória como já advertia Ataliba³³:

“Ora, como deixar de reconhecer caráter jurídico a uma disposição constitucional? Na pior das hipóteses a disposição constitucional mais abstrata e vaga possui, no mínimo, a eficácia paralisante de todas as normas inferiores, se contrastantes com seu sentido, bem como determinadora de importantíssimas consequências na compreensão do contexto constitucional e de cada disposição que o integra, bem como relevantes consequências exegéticas, relativamente a todo sistema normativo (incluídas as leis ordinárias e normas inferiores)”.

Há muita divergência sobre a conceituação dos princípios na doutrina, valendo trazer algumas dessas abordagens. Celso Antônio Bandeira de Melo³⁴ entende princípio como:

positiva a determinado elemento.” (In: *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 72.)

³² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. edição. Coimbra: Editora Coimbra, 1979, p. 99.

³³ ATALIBA, Geraldo. “Lei Complementar na Constituição”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1971, p. 18.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. “Ato administrativo e direito dos administrados”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1981, p. 87/88.

“a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que informa o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva. Vale dizer: mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe outorga sentido harmônico...”.

J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira³⁵ discorreram sobre o tema dos princípios conceituando-os como:

“núcleos de condensações, nos quais confluem valores e bens constitucionais (...). Os princípios, que começam por ser base de normas jurídicas, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional”.

Para Paulo de Barros Carvalho³⁶, os princípios “aparecem como linhas diretrivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”. Infere-se, preliminarmente, que os princípios são a base do sistema jurídico, conferindo-lhe uma unidade ao mesmo tempo em que estabelece relações; pode-se dizer que os princípios definem um norte a ser seguido aos destinatários das normas (contribuintes e Estado - Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo), ou seja, parte-se da premissa que os princípios possuem um conteúdo finalístico com alta carga valorativa, que visam dar fundamento ao sistema jurídico.

O princípio jurídico³⁷ não contém qualquer especificação de previsão ou de consequência jurídica, mas possui um imperativo a ser seguido, justamente, por estar representando um valor positivado e presente na sociedade. O princípio é dirigido, primordialmente, na esfera tributária, ao legislador, de forma prospectiva, a fim de estabelecer maior proteção ao contribuinte nessa relação jurídica de poder (Estado x Súdito); respaldando a abordagem aqui referida.

³⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3. ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1993, p. 84.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 259.

³⁷ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz Manero. *Las piezas del derecho – Teoría de los enunciados jurídicos*. 3. ed. Barcelona: Ariel, 2005; DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Massachusetts: Harvard University Press, 2001.

Em relação às regras jurídicas derivadas dos princípios são menos abrangentes por tentarem atingir um número limitado de fatos sociais e, de certa forma, são de aplicação imediata e retrospectiva, subsumindo-se aos acontecimentos do mundo social, previstos normativamente em seus antecedentes quase infalível³⁸.

Desta forma, é a linha de Humberto Ávila³⁹ que contempla a proposta seguida neste trabalho, quanto ele afirma que:

“as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”.

As normas jurídicas, denominadas *stricto sensu*, são aquelas que o legislador utiliza para emitir mensagens deônticas completas, sempre regulando e prescrevendo um comando inserido na estrutura da mensagem normativa um dos modais deônticos. Deve-se ponderar, que os modais deônticos utilizados para a elaboração de uma regra jurídica são interdefiníveis, ou seja, possibilitam transformar uma regra baseada em um dos modais em outra regra equivalente e com o mesmo sentido. Desse modo, entende-se que tais normas jurídicas podem ser denominadas de regras jurídicas que visam também regular um comportamento seja este do legislador (Poder Tributante) ou do particular.

Em detrimento disso, cabe uma ponderação: as regras derivadas diretamente da norma-princípio da segurança jurídica, assim aqui defendidas, possuem maior poder de coerção em relação às demais normas do sistema, que, de alguma forma, não sejam derivadas daquela. Eis que, a função do direito é a segurança; e a segurança do direito é a plena observância às suas normas, em todos os sentidos.

³⁸ Ao dizer que a incidência da norma se dá de forma “quase infalível”, há uma referência direta à Teoria de Paulo de Barros Carvalho, na medida em que este afirma ser necessário o relato do acontecimento social no antecedente normativo, via linguagem competente, (e.g. auto de infração) a fim de que aquele acontecimento seja formalizado em linguagem jurídica, pois, caso contrário, permanecerá excluído do mundo jurídico.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª. Ed. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 70.

Humberto Ávila sustenta que as regras são descritivas “na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições, mediante a descrição da conduta a ser cumprida”⁴⁰. O conceito aferido, primordialmente, subsume-se no presente trabalho, pois as regras que dele derivam são verdadeiras normas deônticas, ou seja, imprimem uma conduta a ser implementada, não pelo particular, mas pelo Poder Tributante. O princípio da segurança jurídica (art. 5º, *caput*, da Constituição Federal) possui, por sua vez, uma natureza de uma norma com caráter finalístico, apesar da mencionada discrepância, ambas são normas. J. J. Gomes Canotilho⁴¹ leciona de forma semelhante:

“Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras *normas*, *qualitativamente distintas* das outras categorias de normas, ou seja, das *regras jurídicas*. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem, proíbem)...”⁴².

Portanto, mediante a utilização de um processo interpretativo⁴³, construímos o sentido e real alcance dos “denominados princípios” que limitam o Poder Tributante. Na realidade, tais princípios, dentro das referências implementadas, são verdadeiras regras que vêm a reforçar mais o princípio normativo da segurança jurídica, impondo condutas a serem adotadas pelo legislador. Normas jurídicas, não são mais do que esquemas de interpretação. Kelsen⁴⁴ assevera que: “a norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um acto de conduta humana constitui um acto jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber; de uma interpretação normativa”.

Assim, considera-se como autênticas regras decorrentes do princípio normativo da segurança jurídica: a legalidade, anterioridade e a irretroatividade. Outras disposições que visem implementar limites à tributação possuem um conteúdo semântico muito abrangente,

⁴⁰ ÁVILA. Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 129.

⁴¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Editora Almedina, 1998, p. 1034.

⁴² Grifos do autor.

⁴³ Utiliza-se o termo “interpretação” como sendo o ato de construir um sentido deôntico em uma determinada norma.

⁴⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5ª. ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1979, p. 8.

impregnados pelas características de vagância e ambiguidade, entre os quais a vedação ao confisco, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ sobre sua problemática:

“Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, inciso IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênu e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso (...).”

Paulo de Barros Carvalho, em poucas palavras, reduziu toda a dificuldade do tema, definindo de forma contundente seus caracteres vagos e imprecisos, portanto, não há como considerar a referida norma como uma regra jurídica, nos termos da proposta do presente trabalho, tendo em vista que este não oferece a segurança objetivamente clara, a fim de constituir-se uma regra. Há continuamente o risco de desvio para o subjetivismo que uma regra jurídica, como anteriormente definido, não comportaria.

A referida norma (da vedação ao confisco) tem um forte cunho axiológico e finalístico, sendo considerado um princípio norteador de condutas legislativas, indicando, apenas, um caminho a ser seguido. Assim, em função da objetividade semântica de algumas normas presentes no Digesto Constitucional, deve-se considerar apenas as normas que prescrevem a legalidade, anterioridade e irretroatividade como verdadeiras regras jurídicas, como limites ao Poder de Tributar, como verdadeiras regras de natureza deônica, derivadas do princípio segurança.

As premissas apresentadas são de grande importância para a identificação da natureza do princípio da segurança jurídica e o modo pelo qual o instituto pode ser aplicado ao se limitar os efeitos em eventual declaração de inconstitucionalidade, sobretudo, quando em conflito com outros princípios.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo. Editora Saraiva, p. 163.

1.4. A Segurança como Princípio Jurídico e sua natureza normativa (coercitiva)

O homem, por si só, é um ser inquieto, que busca em suas relações certa previsibilidade em seus atos e, na ausência da previsibilidade, visa a imutabilidade do passado a fim de evitar surpresas no futuro. Contudo, a insegurança presente na atual sociedade é de tal ordem que as leis não são mais confiáveis, tendo em vista a qualidade das mesmas. Mas, as inseguranças não param somente por ai. Estas se encontram presentes na própria aplicação do direito, especialmente, pelas profícuas e indecisas decisões judiciais que oscilam ao sabor dos mais diversos fatores.

Aliás, a segurança, ousa-se afirmar, é um desejo inerente ao homem, encontra-se no plano dos valores, mas também inserida de forma incontestável no sistema jurídico. José Souto Maior Borges⁴⁶ sobre o tema afirma:

“A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcidente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não confina ao sistema jurídico positivo. Antes, inspira as normas que, no âmbito do Direito Positivo, lhe atribuem efetividade. Matéria a ser abordada pela Filosofia do Direito. Sob essa perspectiva, a investigação filosófico-jurídica incide sobre a ordenação jurídico-positiva. Não coincide, porém, com ela. Porque a esta última só interessa a segurança jurídica enquanto valor imanente ao ordenamento jurídico. De conseguinte, a segurança jurídica é, sob este último aspecto matéria de Direito posto. Valor contemplado e consignado em normas de Direito Positivo”.

De fato, é válida a afirmação do insigne professor pernambucano, pois, apesar da segurança também ser um valor, o estudo sob este enfoque, em função da metodologia aqui desenvolvida não interessa, apenas sua abordagem por uma perspectiva positivista. Desta forma, do *caput* do art. 5º da Constituição Federal, pode-se depreender a segurança sob a seguinte perspectiva: o da garantia, da tutela de outros direitos previstos nos incisos decorrentes do *caput*, ou ainda, como proteção dos direitos previstos no próprio Digesto Constitucional⁴⁷.

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica, (In) *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993, nº 63, p. 206.

⁴⁷ SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança Jurídica e Jurisprudência*. São Paulo. Editora Livraria dos Tribunais, 1996, p. 75.

A segurança é, pois, a paz jurídica, a confiabilidade e a previsibilidade dos cidadãos de que as condutas por eles praticadas serão garantidas, desde que, obviamente, previstas como condutas lícitas pelo sistema jurídico. No mesmo sentido, é a contribuição doutrinária de Karl Larenz⁴⁸, que tem na consecução da paz jurídica um elemento nuclear do Estado de Direito material e também concebe como aspecto do princípio da segurança o da confiança:

“O ordenamento jurídico protege a confiança suscitada pelo comportamento do outro e não tem mais remédio que protegê-la, porque poder confiar (...) é condição fundamental para uma pacífica vida coletiva e uma conduta de cooperação entre os homens e, portanto, da paz jurídica”.⁴⁹

O autor prossegue afirmando que o princípio da confiança tem um componente de ética jurídica, que se expressa no princípio da boa fé. Diz: “Dito princípio consagra que uma confiança despertada de um modo imputável deve ser mantida quando efetivamente se creu nela. A suscitação da confiança é *imputável*, quando o que a suscita sabia ou tinha que saber que o outro ia confiar. Nesta medida é idêntico ao princípio da confiança. (...) Segundo a opinião atual, [este princípio da boa fé] se aplica nas relações jurídicas de direito público”⁵⁰

O princípio da segurança jurídica é, pois, derivação e fundamento do Estado de Direito. Diva Malerbi⁵¹assevera que:

“qualquer construção jurídica tributária terá necessariamente de levar em consideração a cadeia de sentido e a sede sistemática em que a norma vem inserida, e ainda, a função por ela exercida no contexto da regulação jurídica em causa, isto é, no ‘sistema’ tributário. Todo o sistema tributário se desenvolve a partir de um único princípio jurídico: o da segurança jurídica”.

A segurança jurídica protege o indivíduo de mudanças inesperadas em posições consolidadas no tempo, prevenindo-se a situação de perplexidade, nociva à previsibilidade por parte dos contribuintes, pois, o contrário molesta a confiança que o cidadão depositou na persistência de regras jurídicas, das decisões dos Tribunais Superiores, sobretudo nas

⁴⁸ LARENZ, Karl. *Derecho Justo - Fundamentos de Etica Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, p. 91.

⁴⁹ LARENZ, Karl. *Derecho Justo - Fundamentos de Etica Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, p. 91.

⁵⁰ LARENZ, Karl. *Derecho Justo - Fundamentos de Etica Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985, p. 95 e 96.

⁵¹ MALERBI, Diva. *Segurança Jurídica e Tributação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC/SP, Inédita, 1992.

proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, quando este assumiu obrigações e realizou dispêndios vinculados às expectativas normativas previstas pelo próprio sistema jurídico. Esse princípio tem óbvia implicação para a tarefa de definir os efeitos de uma mudança de jurisprudência que encontra situações de boa-fé e confiança constituídas anteriormente com base no Tribunal e no Superior Tribunal de Justiça.

A segurança jurídica é, sem dúvidas, um direito fundamental e seu preenchimento valorativo, para fins de aplicação, torna-se claro partindo-se da premissa de que a segurança abordada é a previsibilidade e a confiança dos contribuintes nas normas presumivelmente válidas, existentes no sistema jurídico e, especialmente, quando estes sentimentos são corroborados por reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, como se verificará em capítulo específico o conceito de *excepcional interesse social*, também presente no art. 27, da Lei nº 9.868/99 é de difícil operacionalização, tendo em vista a extrema vaguezza conceitual inerente ao vocábulo, o que efetivamente não passou despercebido por Ana Paula Ávila⁵²:

“Já o conceito de *excepcional interesse social*⁵³ é um caso diverso. Seu conteúdo é bem mais fluído, contrastando com a própria necessidade de proteção da previsibilidade, exigidas pelos ditames da segurança jurídica. Esse contraste, como se verá mais adiante, torna altamente questionável a constitucionalidade do emprego dessa expressão no art. 27, uma vez que a adoção de um conceito, de certa forma, imprevisível, viola os próprios fundamentos do princípio do Estado de Direito”.

Cumpre ainda afirmar que, por ser a segurança jurídica um fundamento do próprio Estado de Direito, e ser qualificada como uma norma jurídica, sua observância é obrigatória, devendo, portanto, ser aplicada pelo Supremo Tribunal Federal toda vez que os contribuintes tiverem violadas as suas expectativas normativas, desde que sustentadas por decisões reiteradas do Supremo, bem como do Superior Tribunal de Justiça, que podem ter suas validade e aplicabilidade questionadas, tornando violável o passado, o que, evidentemente, é questionável do ponto de vista da preservação do Estado de Direito.

⁵² ÁVILA, Ana Paula. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 88.

⁵³ Grifos no original.

1.4.1. Da Proteção Constitucional aos Direitos Fundamentais dos Contribuintes no Direito Tributário – A segurança jurídica como direito fundamental

A partir da Declaração Universal dos Direitos do homem, cujas normas influenciaram e foram transladas para as cartas constitucionais dos Estados, os direitos individuais vieram representar um grande avanço na concepção do direito e na conformação de um novo pensamento, não só do papel do dirigismo estatal, mas, também, da lei em relação entre homem e esfera jurídica.

Desta forma, torna-se inegável que a organização do homem em sociedade implique na renúncia de parte de cada liberdade individual em troca do Poder do Estado para, através dos representantes do povo, gerir e administrar buscando o bem comum.

Assim, partindo de tal premissa, liberdade e poder são fenômenos antagônicos que merecem regulamentação por parte do direito, a fim de que se evite a anarquia ou a arbitrariedade; razão pela qual é traço comum das Leis Maiores, da maioria dos países conhecidos na atualidade, a organização e definição dos poderes e funções estatais, assim como a declaração e a consagração daqueles direitos e garantias tidos como fundamentais do ser humano.

Por direitos fundamentais do homem, pode-se entender aqueles que são inerentes à própria condição de ser humano, aqueles direitos que constituem a base da vida e da dignidade humana. Sobre o tema melhor explica Alexandre de Moraes⁵⁴:

“o conjunto institucionalizado de direitos e garantias do ser humano que tem por finalidade básica o respeito a sua dignidade, por meio de sua proteção contra o arbítrio do poder estatal e o estabelecimento de condições mínimas de vida e desenvolvimento da personalidade humana pode ser definido como direitos humanos fundamentais.”

Por se tratar de valores, ainda que positivados, é certo que a concepção do que seriam estes direitos tem variado em razão do momento histórico e das condições sócio, políticas e econômicas de cada sociedade, em especial a grega e a romana, que de forma mais ordenada, conceberam a necessidade da igualdade e da liberdade do homem e de sua

participação da vida política. Contudo, é relevante que se ressalte que essas ideias convivam com a situação de escravidão em que vivia grande parte da população das cidades-estados, que não possuíam a condição de cidadãos.

Durante a Idade Média e Idade Moderna, pôde-se notar a existência de diversos documentos que reconheciam a existência de direitos humanos e procuravam, em certa medida, limitar o poder estatal. Dentre eles, cita-se a Magna Carta de 1215, na Inglaterra, primeiro documento de que se tem notícia impondo restrições à tributação, prevendo a reserva legal, a liberdade de locomoção, o livre acesso à Justiça e o devido processo legal.

Em 1689, com o Bill of Rights e, mais tarde, com a Constituição Americana de 1787 e a Francesa de 1793, implantou-se irrevogavelmente o processo de consolidação, do que hoje é chamado de direitos fundamentais, e a limitação substancial ao poder estatal, que culminou com o fim das monarquias absolutas e com o nascimento do Estado Democrático de Direito.

Hodiernamente, deve-se entender como direitos fundamentais humanos, sendo estes expressamente consagrados pela Constituição Federal Brasileira de 1988, o direito à vida, assim entendido o direito à integridade física e moral, à igualdade, à reserva legal, à liberdade de locomoção, de pensamento, de expressão, de informação e de religião, à intimidade e à vida privada, de livre profissão e de associação, de propriedade, de direitos autorais, de herança, de certidão e de petição, o livre acesso ao Judiciário à ampla defesa, ao contraditório e do devido processo legal, do juiz natural, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, ao princípio penal da pessoalidade e individualização da pena, princípio da presunção de inocência, dentre outros.

Note-se, ainda que, conforme se pode extrair dos ensinamentos de Alexandre de Moraes⁵⁴, os direitos humanos fundamentais vinculam-se diretamente com a garantia da não ingerência estatal na esfera individual e particular de forma exarcebada. Os direitos fundamentais ocupam elevada posição hermenêutica em relação aos demais direitos previstos no ordenamento jurídico, apresentando diversas características: imprescritibilidade,

⁵⁴ MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais: Teoria Geral*. São Paulo: Editora Atlas, p.39.

⁵⁵ Moraes, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais: Teoria Geral*. São Paulo: Editora Atlas, 2005, p. 41.

inalienabilidade, irrenunciabilidade, inviolabilidade, universalidade, efetividade, interdependência e complementaridade.

Ademais, esses direitos fundamentais somente serão integralmente preservados no Estado Democrático de Direito, como explicita Jorge Miranda⁵⁶:

“não há direitos fundamentais sem reconhecimento de uma esfera própria das pessoas, mais ou menos ampla, frente ao poder político; não há direitos fundamentais em Estado totalitário ou, pelo menos, em totalitarismo integral. Em contrapartida, não há verdadeiros direitos fundamentais sem que as pessoas estejam em relação imediata com o poder, beneficiando de um estatuto comum e não separadas em razão dos grupos ou das condições a que pertençam; não há direitos fundamentais sem Estado ou, pelo menos, sem comunidade política integrada.”

Não obstante, a mera declaração formal dos direitos fundamentais humanos não basta para a simples constitucionalização de tais direitos que nada representa sem que haja a criação de mecanismos capazes de garantir a realização material de tais direitos, sendo um destes mecanismos a existência da tripartição de poderes do Estado entre órgãos independentes e harmônicos entre si, repartindo as funções estatais e criando um sistema de controles recíprocos capazes de garantir o Estado democrático de Direito.

A positivação desses direitos, como representação da preocupação de resguardar a esfera jurídica individual do ser humano, ganha importância na visão do direito, que prioriza cada vez mais o indivíduo como cidadão ao colocá-lo no centro das relações jurídicas. Deste modo, não há mais um direito unicamente inerente ao Estado, mas, também, direcionado ao cidadão.

Noberto Bobbio⁵⁷ afirmava que:

“A afirmação dos direitos do homem deriva de uma radical inversão de perspectiva, característica da formação do Estado moderno, na representação da relação política, ou seja, na relação Estado/cidadão ou soberano/súditos: relação que é encarada, cada vez mais, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos não mais súditos, e não do ponto de vista dos

⁵⁶ MIRANDA, Jorge. Retirado de: <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/113/24.pdf>, p. 500.

⁵⁷ BOBBIO, Noberto. *A era dos Direitos*, Rio de Janeiro: Campos, 1992, p.4.

direitos do soberano, em correspondência com a visão individualista da sociedade (...) no início da idade moderna”.

A assertiva acima colacionada é, de fato, a idéia de direitos e garantias concedidos pela Constituição, nos quais as garantias e direitos devem vir em primeiro lugar para somente se falar em deveres. E a função do Estado está justamente em garantir e possibilitar o exercício desses direitos, como lembra Alda Bastos⁵⁸:

“Os princípios fundamentais normatizados figuram no ápice superior de todas as normas e sua dupla qualificação lhe é inerente, pois ao mesmo tempo em que reconhecem os direitos fundamentais, automaticamente dimensionam os padrões e limites da conduta do Estado.”

A Constituição Federal Brasileira tratou, mais do que qualquer outra, exaustivamente dos Direitos dos cidadãos, sobretudo, em seu art. 5º, vedando comportamentos ilegítimos do próprio Estado governante.

Foi estabelecido no início do trabalho que os direitos fundamentais são garantias ao cidadão que poderá invocá-los quando o Poder Público restringi-los de forma inadequada (e.g. criação de tributos com efeito de confisco) e que são direcionados aos mais diversos campos do direito: civil, tributário, administrativo, constitucional etc. Entre estes direitos, inegavelmente está a segurança jurídica⁵⁹, que é defendida como a própria essência do Direito enquanto fim.

⁵⁸ BASTOS, Alda. “Algumas Ponderações sobre os Princípios Constitucionais Fundamentais”. In: ROSAS, Roberto. *Princípios Constitucionais Fundamentais*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 59.

⁵⁹ Flávio Bauer sobre o tema: “A segurança é direito fundamental, enquanto situação subjetiva protegida explicitamente pela Constituição... É evidente que a segurança que a Constituição protege não é só a segurança individual... É também, ou é até mesmo em primeiro lugar, a segurança do direito enquanto pressuposto e fundamento daquela outra. Este entendimento me parece digno de consideração, particularmente no que se refere ao Direito Tributário, uma vez que o exato respeito dessa disposição, em todos os seus desenvolvimentos e implicações, poderá ter consequências significativas, quer no momento da edição da lei tributária, quer no momento a sua interpretação”. (Ob. Citada. p. 164. Cf. tb. SARLET, Ingo. “A eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro”. In: ANTUNES, Carmén Lúcias (coord). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 87.

Ainda que o art. 5º da CF/88 seja exaustivo em relação aos direitos ali consagrados, entende-se que o aludido artigo não tem um caráter taxativo, mas meramente exemplificativo, como ressalta Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁶⁰:

“A constituição Federal estabeleceu um conjunto de ‘direitos e garantias fundamentais’ em título II. No entanto, há outros direitos fundamentais situados em outras partes do Texto Magno. Sendo assim, a enumeração do art. 5º não é taxativa. Aliás, o próprio dispositivo reconhece o seu caráter exemplificativo, ao admitir em pra. 2º a existência de outros direitos pela lei fundamental.”

Os direitos e as garantias fundamentais têm caráter vinculante em relação ao poder de legislar, devendo este atentar para as disposições constitucionais, pois, caso contrário, a norma que foi introduzida no sistema sem a observância daqueles valores positivados constitucionalmente estará eivada de inconstitucionalidade.

Os direitos fundamentais são garantias intransponíveis pelo Estado e oponíveis pelos contribuintes ao ente tributante, segundo o próprio E. Supremo Tribunal Federal⁶¹:

“(...) - *Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.*

- *A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. (...)".*

⁶⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A Razãoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte*. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 300.

⁶¹ Site do Supremo Tribunal Federal. HC 93050 / RJ - RIO DE JANEIRO. Ministro Relator Celso de Mello, DJU: 31/07/2008.

Infere-se, portanto, apoiados no firme entendimento do Supremo Tribunal Federal, que os direitos fundamentais são e devem ser oponíveis ao Estado Soberano, obedecendo a certos limites. Contudo, tais direitos, como anteriormente argumentado, muitas vezes entrarão em conflito, devendo o Poder Judiciário definir a melhor solução diante do caso concreto por meio da ponderação entre os princípios envolvidos, conforme exemplos que se seguirão. Tais casos, de difícil solução, são denominados de *hard cases*, bem conceituados por César Rodriguez⁶² que, em breves palavras, identifica-os quando as normas em conflito permitem ou apontem para mais de uma solução possível.

Entre os aludidos direitos fundamentais está a segurança jurídica. Em verdade, a proteção dos direitos e as garantias dos contribuintes são a proteção da própria segurança jurídica, isto porque o próprio texto constitucional menciona em seu preâmbulo a segurança como um direito inviolável.

De fato, em nenhum momento menciona o texto constitucional como sendo a *segurança jurídica* um direito fundamental. Porém, em diversas passagens, pode-se inferir a sua presença de forma implícita, como nos art. 5º, II (princípio da legalidade), 5º, XXXVI (princípio da irretroatividade), 5º, LV (princípio da ampla defesa e do contraditório), dentre outros.

Desta forma, dentro desse contexto de incertezas que se vive, torna-se inquestionável a importância da segurança jurídica em todo o âmbito do direito em sua aplicação, criação e interpretação⁶³.

1.5. Regra da legalidade – limite formal

Um poder é legal e somente atua legalmente na medida em que se constitui em conformidade com um determinado conjunto de normas, inseridas em um sistema jurídico,

⁶² RODRIGUEZ, César. *El Debate Hart-Dworkin*. Santafé de Bogotá: Siglo del Hombre Editores, 1997.

⁶³ De acordo com a lição de Ricardo Lobo Torres, a qual se está de pleno acordo, os princípios vinculados à segurança jurídica na esfera tributária, dentre outros, são: legalidade, tipicidade, irretroatividade, proibição de analogia, anterioridade e anualidade e proteção da confiança do contribuinte. (In: *Princípios e Limites da Tributação*, coord: Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 443).

relacionando-se, desta forma, com a legitimidade⁶⁴; só produz normas válidas aquele que é legitimado normativamente para tanto.

Todo ato dos órgãos do Estado deve encontrar-se fundado e legitimado pelo Direito posto. Estado Democrático de Direito não é aquele, com convicção afirmamos isso, onde os Governantes se confundem com as leis; o Estado do qual falamos e que aqui sustentamos é onde o Poder deriva do povo, ainda que por via dos seus representantes.

A instituição do princípio normativo da legalidade no Estado Democrático de Direito vem a positivar o valor confiança e segurança ao cidadão. Tal positivação assegura que o particular não será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, que assim determine.

Desta forma, o Brasil, como um Estado Democrático de Direito, incorpora o referido princípio, no seu Digesto Constitucional, artigo 5º, inciso II:

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

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”⁶⁵

Depreendemos da norma-princípio, acima reproduzida, que a produção de novas regras no sistema jurídico sempre deve derivar ou se originar do Parlamento, órgão onde o povo deposita sua vontade e é representado legitimamente. O referido princípio da legalidade impõe ao Estado o dever de instituir obrigações e direitos, sempre por meio de Lei. O referido princípio norteia e fundamenta uma regra constitucional diretamente dirigida ao legislador ordinário:

“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 o estabeleça”.

⁶⁴ Não será abordado o tema da legitimidade, pois, além da complexidade do mesmo, este não é um dos objetivos deste trabalho.

⁶⁵ Grifamos.

É de uma clareza hialina a vinculação da regra da legalidade em relação à atividade do legislador ordinário, na medida em que veda uma conduta diversa que não a utilização da Lei para instituir ou criar tributos. Assim, mediante um processo de formulação lingüística de interpretação⁶⁶, visualizamos a regra jurídica dirigida ao legislador ordinário da seguinte forma: *Se o Poder Estatal for exercido para criar ou majorar tributos, então estará obrigado o referido Poder a fazê-lo mediante lei*⁶⁷.

Temos na hipótese da regra jurídica a descrição de um fato (“criar ou majorar tributos”) e na proposição-tese a prescrição de uma conduta a ser seguida pelo legislador ordinário (“deverá fazê-lo mediante lei”). Há entre o fato descrito e a conduta prescrita um elo de suma importância: o modal deôntico OBRIGATÓRIO. É da forma que Paulo de Barros Carvalho⁶⁸ leciona: “Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo - *a imputação deôntica*”.⁶⁹

Apreendemos, sob uma nova perspectiva interpretativa, que a regra da legalidade não se trata apenas de uma limitação objetiva ao Poder de Tributar, mas é também uma disposição normativa que vem, ainda mais, concretizar o princípio da segurança jurídica, para que esta não tenha um conteúdo tão abstrato, na medida em que disciplina conduta de natureza legislativa, como bem lembra Alberto Xavier⁷⁰:

“O princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito, é essencialmente um critério de realização da justiça; mas é, do mesmo passo, um critério da sua realização em termos seguros e certos. A idéia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em contato com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há de necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto, ou pelas concepções dominantes, ou pelas peculiaridades do setor que a respeita”.

E de fato, como lembra o autor acima citado, a ideia de segurança jurídica é mais vasta do que a de legalidade como se verá, eis que muitas vezes poderá haver conflitos

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

⁶⁷ Grifamos.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 342.

⁶⁹ Grifamos.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1978, p 43.

entre os referidos princípios, devendo o Poder Judiciário decidir qual deverá prevalecer, mediante severo juízo de ponderação.

1.5.1 Regra da Anterioridade – limite temporal

O homem, como já exaustivamente assentado, necessita da segurança e previsibilidade nas suas relações, sejam estas positivadas ou não. Assim o é, nas suas atividades financeiras onde há, normalmente, um certo planejamento no decorrer de um ano-calendário.

Portanto, também se tornou imperioso, em função de valores normatizados, vedar que alguns tributos venham a ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que foram criados ou majorados. A anterioridade das normas jurídicas ilumina as regras de edificação das normas, o procedimento da Administração Pública, as decisões judiciais e o comportamento dos seus destinatários.

Tal regra jurídica confere aos contribuintes a certeza da natureza da exação e seu *quantum* a ser recolhido, planejando suas atividades, em razão do que a lei tributária não poderá retroagir em seu prejuízo, atingindo fato imponível que já teve seu início ou estava em formação, justamente, sob pena de frustrar as expectativas normativas da sociedade.

O legislador constituinte consagra a regra da anterioridade, de forma geral⁷¹, da seguinte forma:

“art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea”.

Com a relação de poder estabelecida entre Fisco e Contribuinte, fez necessário vedar a incidência dos tributos criados ou majorados, tendo em vista a segurança inserida no sistema jurídico constitucional (art. 5º, *caput*, da Constituição Federal). A regra da anterioridade pressupõe uma certa previsibilidade nas ações dos contribuintes na medida em

este inicia um ano (exercício financeiro) prevendo todos os seus custos em matéria fiscal podendo, desta forma, otimizar suas condutas financeiras.

O regularmente princípio da anterioridade é característico do direito tributário e relaciona-se diretamente ao conceito de exercício financeiro, sendo que este se inicia em 1º de janeiro e finda-se em 31 de dezembro.

Na verdade, o que a anterioridade proíbe é que a lei incida sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que foi editada. Esses fatos, no mesmo exercício em que tiver sido editada a lei, permanecem juridicamente irrelevantes. Assim, não basta postergar a cobrança dos tributos para o exercício seguinte para respeitar o princípio. O princípio da anterioridade é decorrência normativa do princípio da segurança jurídica e visa evitar que o contribuinte seja surpreendido pela criação de um tributo novo, ou a elevação de uma exação preexistente, no curso de um mesmo exercício financeiro. Pela aplicação desse princípio, a Constituição Federal pretende garantir ao contribuinte a existência de regras tributárias claras, estáveis e seguras, para que possa planejar convenientemente suas finanças.

Por exemplo, o fato gerador do Imposto sobre a Renda é composto por diversos eventos que ocorrem ao longo do ano e que são unitariamente considerados ao final do exercício para o efeito de constituir-se a relação jurídica tributária, caso se tenha realmente configurado o aumento patrimonial no período. Por essa razão, a lei que aumenta esse imposto não pode incidir sobre fatos ocorridos no próprio exercício de sua publicação. O fato da cobrança do tributo, por meio da declaração de ajuste, somente ocorre no exercício financeiro seguinte não altera esse raciocínio.

O princípio da segurança jurídica e o da anterioridade permitem que a lei seja bem cumprida pelo fisco e pelo contribuinte, bem como que o virtual contribuinte organize suas atividades, inclusive para escapar da tributação (elisão fiscal).

Há também em algumas exações especiais, como as contribuições sociais para a seguridade social, que não estão livres do princípio da anterioridade, mas apenas se submetem a uma regra especial, a teor do artigo 195, § 6º, da Constituição. Dessa forma elas

⁷¹ Há algumas exceções, também disciplinadas constitucionalmente, que retiram da eficácia da referida regra: impostos de importação, exportação, operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários e outros.

somente incidem sobre fatos ocorridos noventa dias após a entrada em vigor da lei, independentemente do exercício financeiro.

Os impostos que venham a ser criados com o uso da competência residual da União (artigo 154, I, da Constituição Federal) devem também obedecer à regra da anterioridade. A regra da anterioridade constitui um direito fundamental do cidadão de não ser tributado por fatos ocorridos no mesmo exercício da edição da norma impositiva, direito esse que, por constituir cláusula pétreia, não pode ser alterado nem por meio de emenda constitucional.

O princípio da anterioridade também impede que sejam alteradas no mesmo exercício financeiro a forma e os prazos de pagamento do tributo (v.g. tornar os prazos de recolhimento de um determinado tributo mais exígues). O contribuinte deve saber de antemão com base em que critérios irá pagar o tributo. Entendimento contrário importaria em retirar a própria substância da regra.

É preciso ter em conta que o aumento do tributo pode ocorrer tanto de forma direta como por via indireta, ambas sendo vedadas pela anterioridade. É por esse mesmo motivo, aliás, que alguns autores (Roque Antônio Carraza) entendem que a revogação de isenções também devem submeter-se ao princípio da anterioridade, isto é, somente produzem efeito no exercício seguinte ao da edição da lei revogadora. Isso porque o encargo que essa lei cria para o contribuinte é o mesmo de uma lei que institui um tributo, devendo, por isso, atender igualmente ao princípio da segurança jurídica e da não surpresa.

Após essas breves considerações sobre a anterioridade e com base nas premissas já estabelecidas, podemos afirmar também que ao comumente chamado “princípio da anterioridade”, na verdade, possui muito mais uma estrutura de uma regra jurídica do que a de uma norma, chamadas de princípio, com alto teor axiológico, e que tem a função de nortear condutas legislativas como, por exemplo, o princípio da moralidade, previsto no art. 37 do Digesto Constitucional.

Assim, a regra jurídica da anterioridade é prescrita da seguinte forma: dado o fato de instituir nova Lei, majorando ou criando tributos, é PROIBIDO ao legislador cobrá-los “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou

aumentou” ou “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”⁷².

Há na hipótese da norma a descrição de um fato (originar lei que majore ou crie tributos, que uma vez ocorrido, implicar-se-á, infalivelmente sua consequência, mediante o modal deôntico proibido, ou seja, de cobrar o novo ou majorado tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei.

1.5.2. Regra da irretroatividade e sua relação com a segurança jurídica – limite temporal

O direito visando, justamente, reduzir a complexidade das condutas, normatizou os valores anteriormente mencionados, consagrando no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal que: “art. 5º (...), XXXVI - “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

De sorte, o referido dispositivo direciona as demais normas previstas, no sentido de que estas não poderão ferir a segurança que os cidadãos têm na prática dos seus atos; nenhuma lei posterior poderá desqualificá-los juridicamente, sob pena de desconsiderar o valor normatizado no artigo supracitado. Vicente Rao⁷³, em passagem magistral sobre o tema, escreve:

“A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, ‘o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por esta parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas não põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade, querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças’”.

⁷² Esta disposição se aplica também quando a lei que aumenta ou majora tributos é instituída, faltando menos de 90 dias para o término do ano fiscal, qual seja, 31/12. Por exemplo, em 1º de dezembro de 2008 foi instituído novo tributo no país. Contudo, a incidência da nova regra só ocorreu em 1º de março de 2009.

⁷³ RAO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, vol. I, tomo III, p. 355.

É tão eloquente a norma-princípio da irretroatividade, decorrente, evidentemente do direito à segurança, que além de ser um direito fundamental (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal), é um dos valores básicos do Estado Democrático Brasileiro, como se vê do próprio preâmbulo⁷⁴ do nosso Digesto Constitucional.

Concordamos com o saudoso jurista, na medida em que é da própria natureza a impossibilidade de se reverter o passado, garantindo-lhe assim, a segurança e a certeza do seu papel na história e decorrer do tempo. O direito, na qualidade de objeto cultural que é, cumpre também essa função e inferimos isso com a própria normatização dos valores envolvidos no tema.

Temos, assim, uma regra jurídica decorrente do princípio que veda a retroatividade das leis na esfera tributária e esta se encontra disciplinada no art. 150, III, letra “a”, da Constituição Federal. Veja-se:

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

A mensagem constitucional é hialina, a regra normativa da irretroatividade determina que a lei nova não pode incidir sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. Isto porque, via de regra, a norma tributária deve dispor para o futuro, não podendo alcançar (salvo casos excepcionalíssimos – benefício do contribuinte) fatos pretéritos, que devem ser regidos pela lei vigente ao tempo em que se sucederam.

É tão eloquente a estrutura da regra jurídica da irretroatividade, que é inegável, assim pensamos, que sua formulação se expressa da seguinte forma: Dado o fato de instituir nova lei, majorando ou criando tributos, é PROIBIDO ao legislador cobrá-los “aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado”.

⁷⁴ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com

Há na hipótese da norma a descrição de um fato (originar lei que majore ou crie tributos, que uma vez ocorrido, implicar-se-á, infalivelmente sua consequência, mediante o modal deôntico “proibido”). A construção lógico-formal da presente regra jurídica é clara, como também o é, as relações de derivação e subordinação entre a norma-princípio da irretroatividade (norma de caráter finalístico) e sua regra jurídica, corporificada pelo art. 150, inciso III, letra “a” (norma de conduta).

Evidencia-se, portanto, quem em virtude da pluriunivocidade da norma-princípio da irretroatividade, fez-se necessário, sob a perspectiva do Constituinte Brasileiro, a elaboração de uma norma-conduta (regra jurídica) a fim de se eliminar a complexidade e a variedade de possibilidades de condutas legislativas no campo tributário. A disposição normativa clara e objetiva contida na norma supracitada veda qualquer discricionariedade por parte do legislador, com a intenção de burlar a irretroatividade da lei tributária, ferindo, pois, os valores da confiança e segurança que, justamente, impregnam, normativamente, nossa Constituição.

Os princípios até aqui abordados de forma específica, ainda que brevemente, nos fornecem alguns fundamentos para delimitarmos corretamente a segurança jurídica, uma vez que o Sistema deve fornecer todos os elementos à sua correta interpretação e aplicação.

1.5.3. Irretroatividade e sua incidência em relação às normas produzidas pelo Poder Judiciário

Dúvidas não restam em relação à aplicabilidade do princípio da irretroatividade em relação às leis, tendo em vista que o aludido princípio decorre do sobreprincípio da segurança jurídica, contudo, abordaremos no presente a aplicabilidade também do referido princípio às decisões judiciais em que se declara a constitucionalidade de lei.

A premissa aqui a ser estabelecida centra-se na questão da possibilidade do Poder Judiciário, ainda que de forma atípica, introduzir normas no sistema.

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

Nas decisões de natureza vinculante (súmulas) ou mesmo as jurisprudências consolidadas (precedentes) sempre no mesmo sentido, têm como um dos seus objetivos o preenchimento de lacunas nas normas vigentes. Como se sabe, as leis produzidas no país têm uma natureza polissêmica muito grande, muitas vezes com a presença de ambiguidade e vaguezas em alguns casos, devendo o Poder Judiciário se pronunciar a fim de esclarecer tais entendimentos, Lourival Vilanova⁷⁵ é enfático sobre o assunto:

“Posta a norma geral e abstrata, através do ato jurisdicional, da ‘sentença com efeitos normativos’ (ato materialmente legislativo praticado por órgão que não o legislativo em sentido estrito), o ato propriamente jurisdicional funciona seguindo suas etapas: a norma geral, criada antes da sentença, a constatação da situação contenciosa e a decisão. Manifesto que a decisão jurisdicional é singular, como observa Seabra Fagundes, recaindo no caso concreto litigioso; o que se estende a outros casos, formando uma classe ou gênero, não é a sentença como tal: é a norma geral, com eficácia *erga omnes*, saída de ato materialmente não-judicante, mas substancialmente legislativo, ainda que a função e órgão não se correspondam, como no modelo da divisão de poderes.

Com isso, o órgão jurisdicional vai completando o sistema do Direito Positivo, não apenas preenchendo com maior ou menor margem de discricionariedade os quadros genéricos postos pelas normas substantivas e adjetivas, como Kelsen considera, mas fora ou além dos esquemas das normas gerais, intercalando no sistema outras normas gerais, que servirão, como qualquer outra norma geral, de fundamento ou premissa maior para a decisão dos casos concretos”.

O juiz ao proferir sentença sobre um determinado caso, acaba por disciplinar situações jurídicas ainda não consolidadas, mas que poderão ter uma certa estabilidade com um maior número de decisões no mesmo sentido. Desta forma, o contribuinte ao se deparar com uma norma geral e abstrata que de tal forma seja vaga e ambígua, sendo do seu interesse, pleiteará ao Poder Judiciário o direito que entender devido.

A incompletude do sistema é facilmente assimilável partindo-se do conceito de norma jurídica estabelecido por Paulo de Barros Carvalho⁷⁶, “verbis”:

“A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito congnoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão

⁷⁵ VILANOVA, Lourival. “Estruturas Lógicas e Sistemas do Direito”. Revista dos Tribunais. São Paulo: p. 208/209.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, p. 8.

registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

(...)

Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramo-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.”.

O aludido autor afirma que, embora o texto normativo, muitas vezes não esclareça a completude de uma determinada norma jurídica, deve o intérprete buscar em outros textos normativos o seu real sentido, entendemos que a referida busca, na verdade, deve se estender por todo o sistema jurídico, utilizando-se de todas as ferramentas possíveis existentes, entre elas o Poder Judiciário.

Há, de fato, inúmeros exemplos em relação à insuficiência semântica das normas, vejamos: o contribuinte ao verificar certa dubiedade em relação à norma expedida pelo Poder Executivo, na esfera tributária, ingressa com uma consulta perante o órgão fazendário com o objetivo de que o mesmo esclareça a eventual dúvida, ou ainda, trata-se do contribuinte que ingressa com um pleito judicial, requerendo ao Poder Judiciário uma declaração no sentido de esclarecer a sujeição passiva em relação ao tributo “X”, por exemplo.

Tanto o órgão fazendário como o Poder Judiciário ao expedirem normas individuais e concretas estarão completando o sistema jurídico. Ora, ao termos normas gerais e abstratas que geram controvérsias e com o contínuo posicionamento do Poder Judiciário sempre no mesmo sentido, explicitando o conteúdo das aludidas normas, inegavelmente, temos normas gerais e abstratas com o sentido conferido não mais pelo seu destinatário, mas pelo Poder Judiciário que ao ser “convocado” esclareceu o conteúdo da norma questionada⁷⁷.

É inegável que as alterações jurisprudenciais fazem parte da dinâmica do direito, bem como as mudanças legislativas, tendo em vista as mutações sociais, como lembra Tércio Sampaio Ferraz⁷⁸:

⁷⁷ A premissa exposta só vale, obviamente, para contribuintes que pleitearam ao Poder Judiciário um determinado direito que, em função de uma interpretação conferida pelo Ente Tributante, obstaculizava seu exercício, trata-se, portanto, de efeitos “inter partes”. Exceto no caso do controle concentrado, no qual suas decisões têm efeito *erga omnes*.

⁷⁸ FERRAZ, Tércio Sampaio. *Efeitos Ex Tunc e a Jurisprudência do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009, p.4.

“Alterações jurisprudenciais fazem parte da dinâmica do direito. Se o processo de mudança legislativa é mais ou menos rígido, se a produção normativa da administração tem uma flexibilidade limitada pela legalidade estrita, é, sem dúvida, na atividade jurisdicional, que o direito conhece o seu mais alto grau de adaptabilidade à mudança social, econômica, cultural, no espaço e no tempo. Isso tem muito haver com a independência do Judiciário num sistema de tripartição de poderes e com a singela submissão do juiz à constituição e à lei nos termos da própria convicção.”

Mas, também, é inegável que o direito deve proteger as situações consolidadas no passado. Desta forma, o que se pretende no presente trabalho é aplicar o mesmo entendimento em relação à irretroatividade das leis à jurisprudência. Tal premissa é corroborada por Roque Antônio Carraza⁷⁹:

“Por força do dispositivo constitucional que manda respeitar o *direito adquirido* e o ato *jurídico perfeito*, a lei antiga, o ato administrativo antigo e a *jurisprudência antiga*, posto que revogados, *sobrevivem*, continuando a disciplinar as situações que se consolidaram enquanto vigorantes. A lei nova, o ato administrativo novo e a *jurisprudência nova* absolutamente não podem prejudicar tais situações pré-constituídas.”

Note-se que nem mesmo as emendas constitucionais podem violar direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos, a coisa julgada, sempre por força da norma protetora destas situações jurídicas (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal), que é verdadeira *cláusula pétreia*, a teor do art. 60, par. 4º, IV, da Lei Maior.

Enfatize-se que o art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, incide não só sobre as normas infraconstitucionais, como também sobre as futuras manifestações do poder constituinte derivado.

No mesmo sentido Misabel Derzi⁸⁰:

“O princípio (da irretroatividade) não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer também para a Administração e os tribunais. O que

⁷⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Efeitos Ex Tunc e a Jurisprudência do STJ*, 2ª edição. São Paulo: Manole, 2009, p. 51. Grifos do autor e no original.

⁸⁰ DERZI, Misabel. “Notas à Limitação ao poder de Tributar”. In: *Notas à Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 811.

significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada (...)".

Há de se ter em mente, além dos argumentos aqui expostos, *que a eventual alteração jurisprudencial consolidada no tempo*, como por exemplo, a discussão do crédito-prêmio do IPI, introduz no sistema norma, ainda que individual e concreta⁸¹, restritiva de direitos, portanto, desfavorável ao contribuinte, o que é vedado pela Constituição.

Não se chega ao ponto de afirmar ser a jurisprudência fonte do direito, mas é inegável seu papel com o objetivo de completar o sistema, nestas linhas, vale colacionar entendimento de Cândido Rangel Dinamarco⁸²:

"Pergunto: serão tão grandes e significativas as diferenças entre a edição de lei nova e a alteração de uma linha jurisprudencial de bem mais de uma década, a ponto de se reputar sempre legítima a imposição imediata da jurisprudência nova, quando notoriamente a *lei nova* é constitucionalmente impedida de atingir de atingir situações já consolidadas (direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos, coisa julgada material – Constituição, art. 5º, inc. XXXVI)? Mesmo negando que a jurisprudência seja fonte do direito (como eu nego), é inquestionável que ela se insere entre os *meios informais de alteração da Constituição e da lei* (...)."

De fato, trata-se a jurisprudência como meio informal de alteração da legislação, diga-se função atípica do Poder Judiciário, em todo caso, é inegável a introdução de norma no sistema, seja em função de omissão legislativa, seja em função de conferir interpretação à Lei eventualmente questionada.

É claro que a clareza de uma norma vem reforçar a segurança jurídica e confiabilidade do contribuinte na prática dos seus atos, mas nem sempre as normas são claras, como leciona Paulo de Barros Carvalho, sendo muitas vezes vaga e imprecisa. Nestes casos, cabe ao Poder Judiciário restabelecer a referida segurança, esclarecendo o efetivo alcance da norma questionada.

⁸¹ Até o presente momento, não ocorreu manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

⁸² DINAMARCO, Cândido Rangel. "Mutações Jurisprudenciais e as Expectativas dos Jurisdicionados. A Garantia Constitucional de Acesso à Justiça e a Irrelevância da Inexistência de Instrumentos Processuais Específicos". In: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Crédito-Prêmio de IPI, Estudos e Pareceres*. São Paulo: Manole, 2005, p. 87.

Deve-se ter em mente que a construção doutrinária aqui afirmada não confunde a criação de normas jurídicas pelo Poder Legislativo com as normas produzidas pelo Poder Judiciário, contudo, é inegável o papel deste Poder na configuração final do arquétipo normativo criado pelo Poder Originalmente competente.

O próprio Sistema Jurídico tem diversos exemplos referente à irretroatividade da norma jurídica como, por exemplo, o art. 146 do CTN, “verbis”:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Em relação ao referido artigo, cabe trazer à baila as palavras de Souto Maior Borges⁸³:

“Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Sousa ensinou que, se o Fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá por que, se fosse admissível que o Fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do fato gerador, por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionariedade, e não vinculada”.

Se a irretroatividade é exigida para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo (vide art. 146 do CTN), com muito mais razão deverá ser aplicável também ao Poder Judiciário, eis que este tem a “última palavra” em termos de poder coercitivo e restritivo de direitos.

Logo, nos parece plenamente aplicável no presente caso a incidência do princípio da irretroatividade nas alterações de jurisprudências já consolidadas e que se inseriram na boa-fé e na confiança dos contribuintes, tendo em vista que as decisões reiteradas sempre com o mesmo entendimento, integram e de certa forma, completam o conteúdo das normas expedidas pelo Poder Legislativo.

⁸³ BORGES, Souto Maior. *Lançamento Tributário – Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pág. 322.

1.6. Da Proteção à Confiança e à boa-fé – limites à irretroatividade judicial

Concluiu-se no tópico anterior que a irretroatividade, princípio este expresso pela Constituição Federal, é aplicável não somente à atividade legislativa, mas também e principalmente ao Poder Judiciário.

Tais conclusões vêm a corroborar um aspecto fundamental do direito, a proteção à boa-fé e à confiança⁸⁴ referente às relações entre contribuinte e Estado, princípio este que está intrinsecamente ligado à segurança jurídica, na medida em que revelam a crença na validade dos atos do poder estatal.

Trabalha-se aqui com a ideia de boa-fé relacionada à confiança dos atos não só da Administração, como também do Poder Judiciário, atos que de tal forma impliquem em uma presunção de legitimidade, Weida Zancaner⁸⁵ disserta sobre o tema:

“Ademais, a multiplicidade das áreas de intervenção do Estado moderno na vida dos cidadãos e a tecnicização da linguagem jurídica tornaram extremamente complexos o caráter regulador do Direito e a verificação da conformidade dos atos concretos e abstratos expedidos pela Administração Pública com o direito posto. Portanto, a boa-fé dos administrados passou a ter importância no Estado Intervencionista, constituindo, justamente com a segurança jurídica, expediente indispensável à distribuição da justiça material. É preciso tomá-lo em conta perante situações geradas por atos inválidos.

Com efeito, atos inválidos geram consequências jurídicas, pois se não gerassem não haveria qualquer razão para nos preocuparmos com eles. (...). Estes fatos posteriores à constituição da relação jurídica inválida, aliados ao tempo, podem transformar o contexto em que esta se originou, de modo a que fique vedado à Administração Pública o exercício do dever de invalidar, pois fazê-lo causaria ainda maiores agravos ao Direito, por afrontar à segurança jurídica e boa-fé.”

Tem-se em mente que toda a invalidação de ato administrativo deve sempre levar em conta, a boa-fé daqueles que se planejaram de acordo com os aludidos atos. A boa-fé, na

⁸⁴ Abordar-se-á de forma conjunta os princípios de boa-fé e confiança.

⁸⁵ ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 62-63.

seara tributária, pode ser caracterizada como a atuação do contribuinte sem qualquer intuito ou objetivo de lesar o fisco. Em alguns ordenamentos, como o Suíço, o aludido princípio está positivado em seu art. 9º, “verbis”:

“Art. 9º. Proteção contra arbitrariedades e preservação da boa-fé.

Toda pessoa tem direito a ser tratada pelos órgãos estatais sem arbitrariedade e segundo o princípio da boa-fé.”⁸⁶

Sobre o tema Paulo Roberto Pimenta⁸⁷ adverte:

“De igual modo, o contribuinte não pode atuar visando enganar a Fazenda, dificultando ou impedindo a aplicação da lei tributária, frustrando, dessarte, a perseguição do interesse da coletividade”.

Aqui, os atos praticados sob a tutela da boa-fé e confiança, inserem-se nos sistema jurídico, principalmente, na presença de decisões reiteradas e favoráveis ao contribuinte que seguindo a orientação jurisprudencial.

E age com boa-fé e confiança, enfatizamos, o contribuinte que confia na jurisprudência dominante e pacífica sobre determinado tema, planejando-se. Frustra a boa-fé e a confiança, não só a Administração Pública, bem como o próprio Poder Judiciário ao, subitamente, reverter sua própria jurisprudência, fazendo retroagir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em determinada matéria, ferindo, desta forma, também a irretroatividade também aplicável às decisões judiciais.

Humberto Ávila⁸⁸ entende que para a boa-fé possa ser aplicada é necessária a concorrência de alguns requisitos, “verbis”:

- “1. relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida;
2. relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos, de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou contrato administrativo como se válido fosse;
3. relação de confiança envolvendo as partes e terceiros;

⁸⁶ “Art. 9º. Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden”.

⁸⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. “Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes”. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Jan./fev, 2002, v. 42, ano 10, p. 42.

4. relação de causalidade entre a confiança do Poder Público e os atos por ele praticados;
5. situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público;
6. continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado.”

Percebe-se, portanto, que segundo Humberto Ávila, cuja assertiva concordamos, que a proteção ao princípio da boa-fé sempre deverá ocorrer nos casos de uma relação, melhor dizendo, comportamentos reiterados entre as partes.

Vamos além, as conclusões delineadas por Ávila nos levam a contextualizar suas premissas não só à Administração, mas também ao Poder Judiciário que não poderá se excluir em limitar a atuação da Administração Fazendária nos casos em que o contribuinte, agindo de boa-fé e confiante em decisões proferidas, anteriormente se planejou fundamentando-se nas referida decisões, como já decidiu, valendo aqui colacionar parte de acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional Português⁸⁹:

“(…)

24 — O n.º 4 do artigo 282.º da Constituição confere a faculdade ao Tribunal Constitucional de fixar os efeitos da inconstitucionalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.ºs 1 e 2 desse artigo, quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem.

No presente processo, considera-se que a segurança jurídica exige que os efeitos de inconstitucionalidade sejam limitados, produzindo-se apenas a partir da publicação deste acórdão, a fim de evitar que tenha de haver reposição por terceiros de prestações remuneratórias percebidas de boa fé.”

A relação entre o princípio da confiança e a boa fé é deveras estreita. Aquele se mostra como princípio fundamental para a concretização deste, ao passo que, nas relações jurídicas deve-se ter a certeza de que há veracidade nos atos dos indivíduos. Ou seja, o princípio da confiança promove a previsibilidade do direito a ser cumprido, assegurando que a fé na palavra dada não é infundada. A confiança pode ser exteriorizada por atos praticados pelos contribuintes baseados em leis que até então reputam-se legítimas e assim, como a boa-fé, está plenamente ligada à ideia de segurança e certeza do direito.

⁸⁹ Retirado de: www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950637. Acórdão nº 637/95. Grifamos.

Desta forma, em relação aos atos da administração, os princípios da confiança e da segurança pública indicam a ideia de força dos atos administrativos. Assim, o ato administrativo desfruta de uma propensa imutabilidade traduzida pela autovinculação da administração na qualidade de autora do ato e como consequência da obrigatoriedade de tal ato, protegendo-se os interesses dos indivíduos destinatários dos atos, atendendo à proteção da confiança, bem como da segurança jurídica.

Nesse sentido, os órgãos do Poder Executivo estão sujeitos a uma autovinculação em relação aos seus atos anteriores, *incluindo-se também o Poder Judiciário*, como corolário do princípio da confiança, não podendo, fazer retroagir os efeitos de uma eventual invalidade do ato normativo, antes considerado válido.

Decerto, que também os aludidos princípios – confiança e boa-fé – decorrentes da segurança jurídica, como já afirmado, deverão ser preservados a fim que os contribuintes estejam propensos só às intempéries do futuro, mas não e especialmente as do passado.

CAPÍTULO II – O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE – HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO

2. Do Controle de Constitucionalidade – O Papel do Supremo Tribunal Federal

Muito se escreveu sobre o controle de constitucionalidade no Brasil⁹⁰, dissertando-se sobre as formas de controle, inclusive no direito comparado. Assim sendo, no presente capítulo apenas abordaremos de forma breve seus principais aspectos.

Temos a Constituição Federal como fundamento de validade de todas as normas de hierarquia inferior no país. A noção de inconstitucionalidade deflui diretamente da posição sobranceira que as normas constitucionais ocupam dentro da ordem jurídica nacional. Na Constituição encontram-se plasmados, na forma de normas jurídicas, os princípios, bens e valores mais caros ao povo. Assim, se uma lei, ou outro ato estatal, vulnera tais princípios, bens ou valores – o que implica a violação de uma norma constitucional – sobrepuja-se a Constituição à Lei, fazendo com que feneça a segunda e reafirme-se a primeira.

O sistema jurídico constitucional impõe a presunção da validade das normas, tendo em vista que estas ingressaram no sistema, supostamente, por autoridade competente e por meio de procedimento adequado. Qualquer questionamento quanto a (in) validade de dada norma restringe-se a uma suposição, tanto teórica como numa mera expectativa em termos do judiciário, ou seja, decisões do Poder Judiciário de 1º e 2º graus implementam uma mera expectativa (ainda não normatizada) em relação aos contribuintes de que seus questionamentos irão lograr êxito, em caráter definitivo, no tribunal competente, como o Supremo Tribunal Federal, pois só este tem a palavra final em termos de (in) validar uma norma de natureza constitucional.

Devemos partir da presunção de que todas as normas são válidas⁹¹ e, portanto, deverão ser observadas pelos seus destinatários. Contudo, consubstancia um direito subjetivo

⁹⁰ Sobre o tema vide os excelentes trabalhos do Ministro Gilmar Mendes (Controle de Constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos, São Paulo: Saraiva, Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 2ª.ed. São Paulo: Saraiva, 1996, Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional. São Paulo: C. Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998, dentre outros).

⁹¹ O sistema normativo brasileiro não admite a desobediência civil.

do contribuinte ver afastada norma eivada de inconstitucionalidade, ainda que, *a priori*, toda norma inserida no ordenamento jurídico brasileiro seja, como afirmado, presumivelmente constitucional, na medida em que o intérprete ou aplicador da lei deverá sempre buscar uma interpretação que se coadune com a Constituição Federal.

Todavia, tal presunção não é absoluta na medida em que o próprio ordenamento jurídico brasileiro prevê o afastamento de norma inconstitucional de lei pelo Poder Judiciário, sem qualquer restrição a que isto ocorra em sede de cognição sumária.

Sobre o tema, André Parmo Folloni⁹² leciona de forma esclarecedora:

“Não pode o juiz, portanto, deixar de refletir acerca da constitucionalidade ou não de uma norma em nome da presunção de constitucionalidade das leis. Isso acaba com o controle de constitucionalidade, relegando-o, desterrando-o, banindo-o do sistema (...). A presunção de constitucionalidade das leis existe, é certo. Mas, não impede, ao contrário, pressupõe o efetivo controle de constitucionalidade, tanto o concentrado quanto o difuso. É dever funcional de qualquer juiz, no nosso sistema, sempre que houver pedido nesse sentido, verificar se a norma questionada é ou não adequada à Constituição e, se o juiz entender pela inadequação, é seu dever funcional afastar a aplicação da norma naquele caso concreto, em nada impedindo pela presunção de constitucionalidade (...)”.

A declaração final de eventual inconstitucionalidade é de competência da mais alta corte do país, Supremo Tribunal Federal. Imaginemos o caos que seria se as normas pudessem ser questionadas particularmente pelos contribuintes, prescindindo-se, assim, do Poder Judiciário. De fato, tomamos uma posição de que o direito é, na verdade, decisão, quem diz o direito é o Poder Judiciário.

Ranhuras ou incongruências existem e de certa forma são recorrentes no sistema, sendo que tais desarmonias podem ser solucionadas mediante uma interpretação sistemática, a fim de eliminar possíveis contradições. No caso de as mencionadas contradições não serem passíveis de serem solucionadas via interpretação, de natureza não-autêntica (Kelsen), o sistema outorga a um poder da sua tríade, Poder Judiciário, a competência para eliminar tais controvérsias. Tais situações podem denotar que uma lei é inconstitucional.

⁹² Constitucionalidade: Presunção ou Controle?”, in Revista Dialética de Direito Processual. São Paulo; Dialética, 2006, pág. 18.

Por inconstitucionalidade, a doutrina é fértil em conceituá-la de forma a abranger situações de contradição material ou formal entre um ato normativo e uma disposição da Constituição. Assim dispõe Marcelo Neves⁹³ sobre o assunto:

“A definição de lei inconstitucional deve denotar não só a incompatibilidade resultante de contradição ou contrariedade entre conteúdos normativos (legal e constitucional), mas também a proveniente da desconformidade entre procedimento de produção normativa (legislativa) e conteúdo normativo (constitucional).”

A verificação de constitucionalidade abrange, inclusive, as normas veiculadas por Emenda Constitucional, pois tais normas podem violar preceitos considerados como imutáveis na vigência de uma Constituição, que o direito brasileiro denomina de cláusulas pétreas, tais como os direitos e garantias fundamentais.

A constatação de constitucionalidade das normas ocorre tanto no plano formal quanto no plano material. No plano dos requisitos formais, verifica-se se a norma foi produzida, por exemplo, conforme o processo legislativo disposto na Constituição.

De fato, o sistema jurídico brasileiro pode ser considerado como uma pirâmide, onde inferimos um escalonamento entre as normas. Temos assim, de forma geral, no ápice da pirâmide as normas constitucionais, posteriormente, as leis complementares, leis ordinárias e assim por diante. Como solucionar um aparente conflito entre normas que estão no ápice da pirâmide, ou seja, entre as normas constitucionais? Daí e mais uma vez afirmamos, que é imprescindível ao Supremo Tribunal Federal verificar os princípios envolvidos antes de declarar a inconstitucionalidade de uma norma, especialmente, em relação aos seus efeitos.

O direito brasileiro admite duas formas de se controlar a (in) constitucionalidade das normas: via difusa ou concentrada.

No controle difuso discute-se o caso concreto, é o contribuinte questionando a validade de uma norma jurídica desde a primeira instância, cujas decisões não possuem

⁹³ NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 74.

efeitos *erga omnes*⁹⁴, mas apenas entre as partes. Dessa forma, nesse tipo de controle, também denominado concreto, incidental ou descentralizado, ocorre no âmbito de um caso concreto submetido à análise do Poder Judiciário e se efetiva de forma incidental em qualquer processo que é posto à apreciação dos magistrados de primeira instância ou dos Tribunais, inclusive superiores.

Declarada *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo pelo Supremo Tribunal Federal, desfaz-se o ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas, uma vez que os atos inconstitucionais são nulos e, portanto, destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica, desde que, evidentemente, não violem a segurança jurídica das relações já implementadas com base na boa-fé das partes envolvidas.

A Constituição Federal previu um mecanismo de ampliação dos efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (CF/88, art. 52, inciso X). Assim, ocorrendo essa declaração, o Senado Federal poderá editar uma resolução suspendendo a execução no todo ou em parte, da lei ou ato normativo declarado inconstitucional por decisão definitiva do STF, que terá efeitos *erga omnes*.

O controle concentrado de constitucionalidade é exercido pelo Supremo Tribunal Federal, que deve observar a cláusula de reserva de plenário estatuída no art. 97 CF/88. O controle concentrado é realizado através das ADIs, ADCs e ADPFs, cujo rol de legitimados é exposto no art. 103, I a IX, para o caso de lei ou ato normativo federal, estadual ou distrital em face à Constituição Federal.

Por essa forma de fiscalização, o controle dá-se perante o Supremo Tribunal Federal, através da instauração de um processo objetivo em que se busca a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo de forma abstratamente considerada, que esteja em desacordo com a Carta Magna. Tal controle é efetivado, como já se disse, no âmbito de Ação Declaratória de Constitucionalidade, Ação Direta de Inconstitucionalidade ou, ainda, através de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, e seus efeitos atingem a todos, são *erga omnes*, e, em regra, opera-se *ex tunc* (retroativamente).

⁹⁴ As referidas decisões só passam a ter efeito *erga omnes* quando sumuladas (súmulas de natureza vinculante), ou por meio de resoluções do Senado Federal.

O propósito desse tipo de controle de constitucionalidade é a declaração de inconstitucionalidade em tese, independente de caso concreto, de lei ou de ato normativo federal ou estadual, visando-se à invalidação da lei ou ato normativo. Ou seja, assim, é absolutamente possível ao Supremo Tribunal Federal analisar a constitucionalidade ou não de uma norma, de modo a verificar se o legislador reformador respeitou os parâmetros fixados, notadamente, no art. 5º, que implementou os direitos e garantias fundamentais. O mencionado controle de constitucionalidade possui efeito “*erga omnes*” e “*ex tunc*”, ou seja, efeito que atinge a todos e opera a desconstituição dos atos jurídicos praticados na vigência da lei⁹⁵.

Inferimos, portanto, que normalmente e independentemente da espécie de controle de constitucionalidade a ser utilizado, uma vez constatada a inconstitucionalidade de uma norma, esta será invalidada desde a sua vigência, extinguindo todas as relações porventura estabelecidas, o que obviamente critica-se, no presente trabalho, como se verá no próximo capítulo.

2.1. Solução de Conflitos Normativos pelo Supremo Tribunal Federal

A ponderação, no caso concreto, segundo Karl Larenz⁹⁶, “é um método de desenvolvimento do Direito que se presta a solucionar colisões de normas, bem como para delimitar as esferas de aplicação das normas que se entrecruzam e, com isso, concretizar direitos cujo âmbito ficou aberto”, estabelecendo-se uma clara prevalência valorativa dos bens tutelados pela Constituição Federal.

O Poder Judiciário, ao se deparar com um conflito normativo de natureza principiológica, deverá utilizar o critério da ponderabilidade para encontrar a melhor solução para o caso concreto; eis que de um lado, poderá haver, por exemplo, o princípio da

⁹⁵ Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁹⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução José Lamego. 3.ed. [Portugal]: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 587.

legalidade e do outro, o princípio da irretroatividade, que visa manter situações já há muito consolidadas no tempo. Como solucionar tal conflito?

As normas acima mencionadas possuem a mesma hierarquia. Contudo, deve o intérprete buscar os melhores fundamentos para tentar solucionar o caso, como adverte Larenz⁹⁷:

“Os fundamentos, para atingirem este fim, têm de ser conformados de tal modo que convençam os participantes da discussão, cuja existência se pressupõe, e que permitam suplantar os contra-argumentos por eles aduzidos”.

Diante de tais casos, temos como premissa identificar quais os princípios envolvidos no caso concreto e se estes princípios possuem a mesma natureza de um direito fundamental, uma vez que estes têm prevalência em relação aos demais, já que possuem natureza de cláusulas pétreas. A própria Constituição nos fornece os critérios de hierarquização, como leciona Souto Maior Borges⁹⁸:

“Fora do ordenamento jurídico constitucional não há solução: nenhum outro critério para a hierarquização dos princípios constitucionais. *Princípio fundamental, em contraposição aos demais, é o que a Constituição Federal diz que assim o é.* Impossível, portanto caracterizar aprioristicamente princípios de direito constitucional positivo, isto é, com prescindência de critério ofertados pelo próprio texto constitucional. Conclusão que vale inclusive para a hierarquização dos princípios constitucionais. Essa solução não poder ser ofertada por nenhum direito alternativo”⁹⁹.

Decerto, os princípios aqui abordados, muitas vezes possuem a mesma hierarquia, podendo-se, inclusive, conceber que para se solucionar um determinado caso concreto, deve-se fazer incidir um dado princípio em detrimento de outro, ainda que ambos sejam considerados direitos fundamentais.

No Supremo Tribunal Federal discutiu-se, em breve síntese, a criação de município no Estado do Mato Grosso que foi criado por meio de Lei estadual, *mesmo com a*

⁹⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2^a ed. Lisboa: Fundação Calouste GULBENKIAN, 1989, P. 179.

⁹⁸ BORGES, Souto Maior. *Pró-Dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 129.

ausência de Lei Complementar sobre o assunto, conforme determina a Emenda Constitucional nº 15/1996¹⁰⁰; requereu-se, assim, por meio de uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade a nulidade da Lei que criou o referido município.

Nesse caso o Supremo Tribunal Federal entendeu que não caberia anular a criação do referido município, tendo em vista que já existiam situações de fato consolidadas no tempo e que efetivamente não poderiam ser desconsideradas por aquele Tribunal¹⁰¹, especialmente porque, naquele caso, trata-se de uma exceção não prevista no ordenamento jurídico, devendo,

⁹⁹ Grifamos.

¹⁰⁰ “As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Artigo Único. O § 4º do art. 18 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“art. 18

§ 4º a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por lei complementar federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos municípios envolvidos, após divulgação dos estudos de viabilidade municipal, apresentados e publicados na forma de lei.” (grifamos)

¹⁰¹ ADI 3.316/MT (DJU: 29.06.2007): “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 6.893, DE 28 DE JANEIRO DE 1.998, DO ESTADO DO MATO GROSSO, QUE CRIOU O MUNICÍPIO DE SANTO ANTÔNIO DO LESTE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL POSTERIOR À EC 15/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL PREVISTA NO TEXTO CONSTITUCIONAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 18, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. OMISSÃO DO PODER LEGISLATIVO. EXISTÊNCIA DE FATO. SITUAÇÃO CONSOLIDADA. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA DA JURÍDICA. SITUAÇÃO DE EXCEÇÃO, ESTADO DE EXCEÇÃO. A EXCEÇÃO NÃO SE SUBTRAI À NORMA, MAS ESTA, SUSPENDENDO-SE, DÁ LUGAR À EXCEÇÃO --- APENAS ASSIM ELA SE CONSTITUI COMO REGRA, MANTENDO-SE EM RELAÇÃO COM A EXCEÇÃO. 1. O Município foi efetivamente criado e assumiu existência de fato, como ente federativo. 2. Existência de fato do Município, decorrente da decisão política que importou na sua instalação como ente federativo dotado de autonomia. Situação excepcional consolidada, de caráter institucional, político. Hipótese que consubstancia reconhecimento e acolhimento da força normativa dos fatos. 3. Esta Corte não pode limitar-se à prática de mero exercício de subsunção. A situação de exceção, situação consolidada --- embora ainda não jurídica --- não pode ser desconsiderada. 4. A exceção resulta de omissão do Poder Legislativo, visto que o impedimento de criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, desde a promulgação da Emenda Constitucional n. 15, em 12 de setembro de 1.996, deve-se à ausência de lei complementar federal. 5. Omissão do Congresso Nacional que inviabiliza o que a Constituição autoriza: a criação de Município. A não edição da lei complementar dentro de um prazo razoável consubstancia autêntica violação da ordem constitucional. 6. A criação do Município de Santo Antônio do Leste importa, tal como se deu, uma situação excepcional não prevista pelo direito positivo. 7. O estado de exceção é uma zona de indiferença entre o caos e o estado da normalidade. Não é a exceção que se subtrai à norma, mas a norma que, suspendendo-se, dá lugar à exceção --- apenas desse modo ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. 8. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe decidir regulando também essas situações de exceção. Não se afasta do ordenamento, ao fazê-lo, eis que aplica a norma à exceção desaplicando-a, isto é, retirando-a da exceção. 9. Cumpre verificar o que menos compromete a força normativa futura da Constituição e sua função de estabilização. No aparente conflito de inconstitucionalidades impõe-se a reconhecimento da existência válida do Município, a fim de que se afaste a agressão à federação. 10. O princípio da segurança jurídica prospera em benefício da preservação do Município. 11. Princípio da continuidade do Estado. 12. Julgamento no qual foi considerada a decisão desta Corte no MI n. 725, quando determinado que o Congresso Nacional, no prazo de dezoito meses, ao editar a lei complementar federal referida no § 4º do artigo 18 da Constituição do Brasil, considere, reconhecendo-a, a existência consolidada do Município de Luís Eduardo Magalhães. Declaração de inconstitucionalidade da lei estadual sem pronúncia de sua nulidade 13. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade, mas não pronunciar a nulidade pelo prazo de 24 meses, Lei n. 6.893, de 28 de janeiro de 1.998, do Estado do Mato Grosso.”.

assim, ponderar entre o princípio da nulidade e o da segurança jurídica, estabelecendo a melhor solução para o caso concreto.

O Ministro Gilmar Mendes, em voto proferido neste julgado, bem esclarece:

“Portanto, o princípio da nulidade continua a ser regra também no direito brasileiro. *O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucional manifestado sob a forma de interesse social relevante.* Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio.

(...)

No presente caso, o Tribunal tem a oportunidade de aplicar o art. 27 da Lei nº 7.986/99 em sua versão mais ampla. A declaração de inconstitucionalidade e, portanto, de nulidade da lei instituidora de uma nova entidade federativa, o Município, constitui mais um dentre os casos – como os anteriormente citados, retirados de exemplos do direito comparado – em que as consequências da decisão tomada pela Corte podem gerar um verdadeiro caos jurídico.”¹⁰²

Neste caso, o Supremo Tribunal Federal, julgou procedente a ação direta de inconstitucionalidade. Contudo e por maioria, decidiu não pronunciar a nulidade do ato impugnado por razões de segurança jurídica. Trata-se de um caso emblemático, na medida em que um determinado município foi criado por lei estadual, porém, a referida lei não estava fundamentada em lei complementar, que à época era a legislação competente para disciplinar o tema. Ou seja, apesar de a lei estadual ter ferido o princípio da legalidade, o Supremo entendeu que valores mais caros à sociedade, como o princípio federativo, segurança jurídica e outros, deveriam prevalecer em relação à legalidade.

Outro caso emblemático é o dos vereadores Mira Estrela (RE nº 197.917-8), em que a lei orgânica municipal não atendeu ao disposto no art. 29 da Constituição Federal, que se refere ao sistema proporcional de eleição parlamentar, segue ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL.

¹⁰² Grifamos.

LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. 1. O artigo 29, inciso IV da Constituição Federal, exige que o número de Vereadores seja proporcional à população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c. 2. Deixar a critério do legislador municipal o estabelecimento da composição das Câmaras Municipais, com observância apenas dos limites máximos e mínimos do preceito (CF, artigo 29) é tornar sem sentido a previsão constitucional expressa da proporcionalidade. 3. Situação real e contemporânea em que Municípios menos populosos têm mais Vereadores do que outros com um número de habitantes várias vezes maior. Casos em que a falta de um parâmetro matemático rígido que delimita a ação dos legislativos Municipais implica evidente afronta ao postulado da isonomia. 4. Princípio da razoabilidade. Restrição legislativa. A aprovação de norma municipal que estabelece a composição da Câmara de Vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população configura excesso do poder de legislar, não encontrando eco no sistema constitucional vigente. 5. Parâmetro aritmético que atende ao comando expresso na Constituição Federal, sem que a proporcionalidade reclamada traduza qualquer afronta aos demais princípios constitucionais e nem resulte formas estranhas e distantes da realidade dos Municípios brasileiros. Atendimento aos postulados da moralidade, impessoalidade e economicidade dos atos administrativos (CF, artigo 37). 6. Fronteiras da autonomia municipal impostas pela própria Carta da República, que admite a proporcionalidade da representação política em face do número de habitantes. Orientação que se confirma e se reitera segundo o modelo de composição da Câmara dos Deputados e das Assembleias Legislativas (CF, artigos 27 e 45, § 1º). 7. Inconstitucionalidade, incidenter tantum, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes. 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos ex tunc, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido”.

Embora, o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a inconstitucionalidade da lei que ampliou de forma desproporcional o número de vereadores do município de Mira Estrela, com base no art. 29 da CF/88, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, já que a violação aos princípios envolvidos no caso de uma declaração

com efeitos *ex-tunc* seria mais prejudicial à sociedade do que a simples aplicação do art. 29 da CF/88.

Há, neste caso, uma supremacia tanto quantitativa como qualitativa de argumentos que fundamentam a manutenção dos efeitos do ato unconstitutional, uma vez que se encontram presentes direitos fundamentais, como os direitos políticos dos eleitores, a manutenção da boa-fé e confiabilidade das normas inseridas no sistema. Entendeu a Suprema Corte que, neste caso, promove-se mais intensamente a Constituição, de uma forma mais coesa, aquele Tribunal a prevalência da norma inserida no art. 29 da CF/88.

Já, especificamente, em relação à segurança jurídica, ainda que em caráter provisório, o Min. Gilmar Mendes, nos autos da MC nº 2.900/RS (DJU: 01/08/2003), deferiu efeitos suspensivos contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal a 4ª Região que reformou a sentença que possibilitou a uma estudante o direito de transferência à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, quando aquela estava na iminência de concluir seu curso. Eis que sem adentrar no mérito da legalidade da transferência autorizada em primeira instância, o eminentíssimo Ministro concedeu medida cautelar, fundamentando-se no princípio da segurança jurídica e na confiança legítima da estudante em concluir seu curso.

Infere-se, portanto, a importância da ponderação dos princípios jurídicos envolvidos em determinado caso concreto, neste último caso – segurança jurídica “versus” legalidade - com o objetivo de verificarmos a possibilidade ou não da restrição dos efeitos em uma eventual declaração de unconstitutionalidade.

Deve-se ter em mente, portanto, que a segurança jurídica, como princípio fundamental que é, deve prevalecer em relação aos outros, tendo em vista a finalidade precípua do Estado Democrático de Direito, ou seja, atribuir a previsibilidade e a certeza jurídica aos atos dos contribuintes contrapondo-se ao Poder Tributante estatal, preservando-se o passado¹⁰³.

¹⁰³ Cabe aqui registrar a lição Rui Medeiros sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade ao se analisar o conflito entre normas constitucionais:

“A proporcionalidade nesta terceira vertente tanto pode ser perspectivada pelo lado da limitação de efeitos como pelo lado da declaração de unconstitutionalidade. Tudo se reconduz, neste segundo caso, a saber se à luz do princípio da proporcionalidade as consequências gerais da declaração de unconstitutionalidade são ou não

2.2. Ato nulo e anulável sob a perspectiva do Supremo Tribunal Federal¹⁰⁴

A doutrina sempre trabalhou com a perspectiva de atos nulos e anuláveis, sendo os efeitos de uma eventual declaração de nulidade dependentes do grau de imperfeição que os atos jurídicos podem apresentar.

Atos nulos, em breve síntese, são aqueles que, por se constituírem de tal forma viciados, não chegam a produzir efeitos no mundo jurídico e, caso os produzam, devem ser extintos *ab initio*, podendo ainda ser caracterizados como atos insanáveis, irratificáveis. A estes atos sempre faltam um elemento essencial, como a capacidade do agente, a ilicitude do objeto que se refere ou mesmo o desrespeito à forma prescrita em lei, trata-se, enfim, de uma nulidade de pleno direito, podendo ser declarado, inclusive, de ofício.

A nulidade do ato normativo, aqui no Brasil, foi concebida com base no direito norte-americano, onde se afirmava que “the unconstitutional statute is not law at all”¹⁰⁵, apesar de o referido entendimento já ter sofrido temperamentos nos termos do caso *Linkletter v. Walker*¹⁰⁶.

excessivas. Impõe-se, para o efeito, ponderação dos diferentes interesses em jogo, e, concretamente, o confronto entre interesses afectados pela lei inconstitucional e aqueles que hipoteticamente seriam sacrificados em consequência da declaração de inconstitucionalidade com eficácia retroactiva e repressinatória.

Todavia, ainda quanto a esta terceira vertente do princípio da proporcionalidade, não é constitucionalmente indiferente perspectivar o problema das consequências da declaração de inconstitucionalidade do lado da limitação de efeitos ou do lado da própria declaração de inconstitucionalidade. A declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc* tem, manifestamente prioridade de aplicação. Todo o sistema de fiscalização de constitucionalidade português está orientado para a expurgação de normas inconstitucionais. É, aliás, significativa a recusa de atribuição de força obrigatoria geral às decisões de não inconstitucionalidade. Não basta, pois, afirmar que o ‘Tribunal Constitucional deve fazer juízo de proporcionalidade, cotejando o interesse na reafirmação da ordem jurídica - que a eficácia *ex tunc* da declaração planamente potencia – com o interesse na eliminação do factor de incerteza e de insegurança – que a retroatividade, em princípio, acarreta (Acórdão do Tribunal Constitucional nº 308/93). É preciso acrescentar que o Tribunal Constitucional deve declarar a inconstitucionalidade com força obrigatoria e geral, a menos que uma tal solução envolva o sacrifício excessivo da segurança jurídica, da equidade ou de interesse público de excepcional relevo”. (MEDEIROS, Rui. *Os efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade*. Lisboa: Universidade Católica de Lisboa, 1999, p. 703/704.)

¹⁰⁴ Defendemos, no presente trabalho, a correlação entre a existência e a validade. Ora, a norma inserida no Sistema Jurídico, ainda que imperfeita, tanto é válida e existente, que propaga seus efeitos até que seja retirada tanto pelo Poder Judiciário como pelo Legislativo.

¹⁰⁵ WILLOUGHBY, Westel Woodbury. *The Constitutional law of the United States*. New York, 1910, v. 1, p. 9/10

¹⁰⁶ 381 US. 618 (1965). Neste caso, a Suprema Corte Americana entendeu pela não retroatividade dos efeitos da sua decisão, embora tenha considerado a lei inconstitucional, por ferir garantias e direitos dos cidadãos.

No caso dos atos anuláveis, esclarece Federico de Castro Bravo que estes têm sua validade dependente tão-só do exercício da ação de impugnação pelos interessados¹⁰⁷, ou seja, sua nulidade depende do interesse em contestá-la das pessoas envolvidas no negócio, podendo o mesmo ser convalidado pela confirmação entre as partes ou mesmo pelo decorrer do tempo.

No presente trabalho, há de se ter em mente que é muito mais relevante verificar os efeitos dos atos entre as partes envolvidas, notadamente os princípios que regem as situações porventura estabelecidas, nesse caso, entre contribuintes e o Estado, independentemente dos mesmos serem caracterizados como nulos ou anuláveis. Mesmo os atos nulos, e assim defendemos, devem perdurar, pelo menos em relação ao passado, se as implicações do seu desfazimento à sociedade foram mais danosas do que a sua simples manutenção. Sob essa perspectiva temos que todos os atos ou normas, na verdade, serão sempre anuláveis, na medida em que produziram efeitos, já que inseridos no sistema jurídico.

Cabe aqui ponderar sobre um importante aspecto em relação à declaração de nulidade de uma determinada norma. Na verdade, essas decisões têm um caráter não só declarativo, mas também e especialmente constitutivo, na medida em que se desconstituem todas as relações jurídicas ocorridas sob a égide da lei inconstitucional, é exemplar a lição de Kelsen¹⁰⁸ sobre o tema:

“A decisão tomada pela autoridade competente de que algo que se apresenta como norma é nulo ab initio, porque preenche os requisitos da nulidade determinados pela ordem jurídica, é um ato constitutivo; possui um efeito legal definido; *sem esse ato e antes dele o fenômeno em questão não pode ser considerado ‘nulo’*. Donde não se tratar de decisão ‘declaratória’, não constituindo, como se afigura, declaração de nulidade: é uma verdadeira anulação, uma anulação com força retroativa, pois se faz mister haver legalmente existente a que a decisão se refira. Logo o fenômeno em questão não pode ser algo nulo ab initio, isto é, o não ser legal. É preciso que esse algo seja considerado como uma força anulada com força retroativa pela decisão que a declarou nula ab initio.”¹⁰⁹

¹⁰⁷ BRAVO, Federico de Castro. *El Negócio Jurídico*, Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971, p. 497.

¹⁰⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Estado*. Traduzido por Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 162.

¹⁰⁹ Grifamos.

E com tal afirmação, concordamos integralmente, pois a norma, ainda que posteriormente declarada nula, produziu efeitos e constituiu relações que só serão afetadas por eventual controle judicial.

Daí a conclusão de que toda norma nula, na verdade, é uma norma anulável e que a depender do grau do seu vício normativo, poderá ter seus efeitos extintos desde a sua introdução no sistema jurídico. Na verdade, podemos ter, por exemplo, uma situação hipotética em que um determinado tributo é introduzido por meio de Instrução Normativa. Ora, por mais fantasiosa que seja a referida situação, enquanto a norma não for questionada e quiçá anulada pelo Poder Judiciário, a mesma permanecerá produzindo efeitos e atribuindo sanções a quem desrespeitá-la.

Sob a perspectiva do Supremo Tribunal Federal, este sempre se pautou, nas decisões que envolvam a declaração de inconstitucionalidade, na Teoria da Nulidade das normas, ou seja, sempre se atribuía efeitos *ex-tunc*, retirando-se toda e qualquer eficácia da norma declarada inconstitucional, como se mesma nunca tivesse existido no ordenamento.

Aliás, ao se declarar nula uma determinada norma, pune-se a incompatibilidade desta com o Sistema Jurídico, notadamente, quando se trata do tema no âmbito do direito privado, como bem assevera Roberto de Ruggiero¹¹⁰:

“A nulidade do acto é a mais grave imperfeição, não lhe permitindo que produza qualquer dos seus efeitos próprios; o negócio jurídico é, pelo ordenamento, considerado como se não se tivesse feito e se alguns efeitos dele resultaram, estes não são efeitos do negócio, como tal mas consequência dos factos aos quais foi dada existência ao concluir o acto nulo (...”).

Sustenta o autor que o ato nulo é tão grave que não é capaz de produzir efeitos, é como se não estivesse existido. No entanto, faz uma importante ressalva, admitindo, ainda que com alguma restrição, a existência de efeitos decorrentes do ato nulo. O mesmo entendimento é aplicável às normas inseridas no sistema jurídico que, por mais imperfeitas que sejam, produzem efeitos que devem ser observados.

¹¹⁰ RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*, Vol 1. São Paulo: Saraiva, 1935, pág. 303/304.

J. Cretela Júnior¹¹¹ é mais enfático em relação à nulidade ao afirmar que:

“O pronunciamento da nulidade pelo juiz tem caráter meramente declarativo. O ato administrativo nulo não merece, em geral, obediência, mesmo antes de tal pronunciamento. A nulidade é insanável. Dado o interesse público que se contém no ato administrativo, a qualidade do interessado, que legitima o pedido de anulação, deve ter aplicação mais ampla do que em direito privado”.

Depreende-se dos ensinamentos de J. Cretella Júnior que um ato que de tal forma esteja viciado deve ter seus efeitos extintos e quiçá, sem qualquer observância pelo seu respectivo destinatário, mesmo antes de eventual declaração judicial. Contudo, em que pese a afirmação do autor, discordamos integralmente da aludida afirmação, pelos motivos já expostos, ou seja, que todo ato nulo, na verdade, é um ato anulável. Enquanto não houver a revogação do aludido ato, seja por quem o introduziu, seja pelo Poder Judiciário, o mesmo permanece válido.

E o Supremo Tribunal Federal, em relação à nulidade das normas, reiteradamente vinha aplicando entendimento da nulidade normativa, como se pode inferir nos autos do Recurso Extraordinário nº 61351, Min. Relator Amaral Santos (DJU: 20.09.68), “verbis”:

“Ementa. REVOGAÇÃO DA LEI INCONSTITUCIONAL. E LICITO AO LEGISLATIVO ANULAR SEUS PROPRIOS ATOS, QUANDO OS CONSIDERE INCONSTITUCIONAIS. A ANULAÇÃO NESTE CASO OPERA 'EX TUNC': DO ATO NULO NÃO NASCE QUALQUER DIREITO. ESTÁGIO PROBATÓRIO NÃO PROTEGE O FUNCIONÁRIO CONTRA A DECLARAÇÃO DE NULIDADE DE SUA NOMEAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. EMBARGOS RECEBIDOS E PROVIDOS.”.

Sem adentrarmos no mérito da questão, infere-se que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de norma com efeitos *ex-tunc*, justificando que “do ato nulo não nasce qualquer direito”, afirmado ainda o eminentíssimo Relator, em seu voto, que não há direito adquirido em virtude de lei inconstitucional. No mesmo sentido, o Ministro Celso de Mello¹¹² decidiu:

¹¹¹ CRETELLA Jr., José. *Controle Jurisdiccional do Ato Administrativo*. 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 292.

¹¹² ADIQU 652/MA. Relator Ministro Celso de Mello, DJU: 02.04.1993.

“(...) atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica. (...) A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.”.

Merece reparos o referido entendimento, pois, como já afirmado no presente trabalho, o nosso sistema jurídico parte do pressuposto de que todas as normas jurídicas são presumivelmente válidas e que, portanto, salvo decisão em contrário, deverão ser observadas pelos seus respectivos destinatários. Logo, não corroboramos a afirmação de que os “atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer eficácia jurídica (...”).

Tais atos, ainda afirmamos, tanto têm eficácia jurídica, ainda que envolvidos com os mais elevados vícios (produzidos por autoridade incompetente, v.g.), que somente o Poder Judiciário, como no caso do recurso relatado pelo eminentíssimo Ministro Celso de Mello, pode retirar seus efeitos do mundo jurídico, aplicando-lhe a maior sanção cabível que é a *anulação*, decorrente da declaração de inconstitucionalidade (efeitos *ex tunc*).

Vale mencionar que, antes de eventual declaração de inconstitucionalidade, deverá sempre o Poder Judiciário verificar os princípios envolvidos no litígio com o objetivo de aplicar ou não, a teoria da nulidade.

Contudo e apesar da posição, outrora pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, que se guiava pela declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, nem sempre a referida posição era de sentimento unânime, como depreendemos do voto do Ministro Leitão de Abreu¹¹³:

“(...) a lei inconstitucional é um ato eficaz, ao menos antes da determinação da inconstitucionalidade, podendo ter consequências que não lícito ignorar. A tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente, quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabelecerem relações entre o particular e o Poder Público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a

¹¹³ RE nº 79.343/BA, Relator Min. Leitão de Abreu, DJU: 04.05.1981.

inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo”.

Transportando-nos do mundo dos atos para o mundo das normas e com base nos breves esclarecimentos aqui expostos, entendemos que toda norma inserida no sistema é válida e existente, pois por maior que seja a sua deformidade estará sempre apta a produzir efeitos, salientando ainda que, caso a referida norma não seja retirada do sistema, não há como se alegar que a mesma seja nula ou inexistente.

Assim, que nem sempre o binômio inconstitucionalidade/nulidade deve prevalecer, tendo em vista as nefastas implicações que podem decorrer do referido entendimento, especialmente, em relação aos contribuintes que agiram de boa-fé e em função de reiteradas decisões proferidas, sempre no mesmo sentido, pelos Tribunais Superiores.

Aliás, partir da premissa de que toda norma declarada inconstitucional é norma nula é desconsiderar todos os direitos e garantias fundamentais outorgados pelo Poder Constituinte, podendo-se inferir, inclusive, e aqui cabe uma crítica ao Supremo, que nos julgados proferidos antes do advento da Lei nº 9.868/99, não via grandes debates em relação à boa-fé, confiança e a segurança jurídica, como se esses institutos fossem meras figuras retóricas e doutrinárias.

De fato, a teoria da nulidade deve ser aplicada com temperamentos como já advertia Regina Maria Nery Ferrari¹¹⁴:

“Isso porque a sanção de nulidade tem no direito privado finalidade distinta, já que neste campo visa apenas restaurar o equilíbrio individual. Já no ramo do direito não privado, a finalidade é a proteção do interesse público, o que nos leva a considerar o tema com maior ou menor flexibilidade, conforme o exige o interesse a proteger”.

Há de se ter em mente que o mais importante ao se declarar uma determinada norma como inconstitucional é verificar-se os princípios envolvidos na lide e se realmente, a eliminação de todas as relações jurídicas estabelecidas sob a égide da norma inconstitucional

¹¹⁴ FERRARI, Regina Maria Macedo. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. 5^a ed. rev. atual. e ampl. . São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

não provocará efeitos de tal ordem mais inconstitucionais, se assim é possível se falar, do que se os aludidos efeitos fossem modulados prospectivamente.

Caso exemplar, especialmente porque *se deu antes do advento* do art. 27, da Lei nº 9.868/99 foi o do Recurso Extraordinário nº 122.202 (DJU: 08.04.94), cujo Relator Min. Francisco Rezek, afastou os efeitos *ex tunc*, ao declarar uma norma inconstitucional, pois caso contrário, a retroação dos efeitos feriria o direito adquirido¹¹⁵.

Nesse caso, questionava-se os pagamentos de gratificação efetivados aos magistrados do Estado de Minas Gerais. Contudo, ao declarar inconstitucional a norma que instituiu os aludidos pagamentos, modulou o Supremo Tribunal Federal os respectivos efeitos sob pena de violação do princípio da irredutibilidade dos vencimentos.

Intui-se, portanto, que mesmo antes do advento do art. 27 da Lei nº 9.868/99 que supostamente introduziu no sistema jurídico a possibilidade de restrição dos efeitos em eventual declaração de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal defendia, ainda que em julgados esparsos, que os efeitos decorrentes da norma inconstitucional deveriam prevalecer.

Sustentamos, assim, que o Supremo Tribunal Federal, ainda que na ausência da Lei nº 9.868/99, como guardião dos direitos e garantias fundamentais outorgados constitucionalmente, deveria, em seus julgados, sempre levar em conta que nem sempre a retroatividade dos efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade da norma jurídica é a única solução possível, já que os princípios da boa-fé, confiança, irretroatividade e segurança jurídica devem sempre prevalecer em relação a outros princípios envolvidos, como por exemplo, a legalidade.

¹¹⁵ “EMENTA: - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO. Acórdão que prestigiou lei estadual a revelia da declaração de inconstitucionalidade desta ultima pelo Supremo. Subsistência de pagamento de gratificação mesmo após a decisão erga omnes da corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não e de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem - mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte.”.

Sendo assim, cumpre papel de suma importância os precedentes judiciais que vêm a consubstanciar as expectativas normativas dos contribuintes que, com base nos referidos precedentes, planejam jurídica e economicamente, suas atividades.

2.3. Da Jurisprudência consolidada no tempo e suas implicações – O papel dos precedentes judiciais

Todo sistema jurídico tem como objetivo básico estabelecer normas jurídicas para todas as situações que possam acontecer no mundo social, fazendo incidir a norma prevista para aquele caso específico, havendo assim, uma ideia de completude do sistema jurídico.

A ideia de completude, contudo, não se esgota unicamente nas normas gerais e abstratas, há a necessidade da atuação de um outro Poder que não o Legislativo: o Poder Judiciário. Lourival Vilanova¹¹⁶ já afirmava:

“O ato jurisdicional que tira regra nova para o caso *sub judice*, que elabora o dever-ser concreto para a situação concreta, nem sempre encontra no sistema a regra geral, onde o fato individual está previsto como fato-espécie. Se o juiz deixa de julgar alegando inexistência de norma para o caso, o sistema será, para o caso, incompleto. *O sistema vai se completando através da decisão jurisdicional integrativa*”.¹¹⁷

E é exatamente esse o papel dos precedentes judiciais, entre outros, ou seja, conferir completude ao sistema e de fato, o órgão judicante participa da produção normativa que vai se tornando mais importante a partir do momento que vão produzindo-se decisões, a fim de preencher as eventuais lacunas do sistema.

Como se sabe, todas as normas jurídicas introduzidas no sistema, em regra, possuem efeitos prospectivos, não podendo, salvo raras exceções, reportarem-se ao passado. Contudo, o mesmo não ocorre com as decisões judiciais, especialmente, as de controle de constitucionalidade que normalmente reportam-se ao passado, desfazendo todas as relações

¹¹⁶ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistemas do Direito*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 208.
¹¹⁷ Grifamos.

jurídicas fundamentadas na norma declarada inconstitucional, como bem adverte Luís Roberto Barroso¹¹⁸:

“A lógica do raciocínio é irrefutável. Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí porque a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato”.

Porém, como já ressaltado, tal premissa vem sofrendo temperamentos, que de forma alguma vêm a denotar a ruptura ou desconsideração da supremacia constitucional. Neste sentido e mais uma vez, Luis Roberto Barroso¹¹⁹:

“Trata-se, na verdade, de uma ponderação a ser feita entre a norma constitucional violada e outra norma constitucional: a que protege os efeitos já produzidos pela lei declarada inconstitucional, postulando mantê-los, *e.g.*, em nome da boa-fé, da moralidade ou da segurança jurídica”.

Contudo, no presente caso, há de se considerar também as situações que vinham sendo consolidadas, situações estas reveladas por meio de decisões judiciais, sempre no mesmo sentido e que, com o decorrer do tempo, foram sendo inseridas na boa-fé e confiança dos contribuintes, inclusive, sem o devido trânsito em julgado¹²⁰. Todavia, em alguns casos, como se verá, há a necessidade da irrecorribilidade da decisão, pois entendemos que somente com a existência do instituto da coisa julgada é que se revelará como válido o argumento da

¹¹⁸ BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 15.

¹¹⁹ BARROSO, Luis Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais. Parecer Inédito.

¹²⁰ “Tal circunstância torna o equacionamento da questão mais simples. Com efeito, se na hipótese extrema de reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, o STF admite a possibilidade de não se dar à decisão efeitos retroativos, com muito mais razão deverá admiti-la no desempenho da jurisdição ordinária, que não envolve a declaração de nulidade de qualquer norma em face da Constituição. Portanto, os mesmos elementos de ponderação a serem levados em conta nos casos de inconstitucionalidade deverão ser considerados aqui.” (BARROSO, Luis Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais. Parecer Inédito.)

segurança jurídica, nos termos aqui propostos. Cabe, contudo a modulação em outros casos, em função das peculiaridades existentes, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

Deveras, os Tribunais já vêm reconhecendo essa excepcionalidade, especialmente quando já consolidadas as relações jurídicas:

“Mandado de Segurança. 2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO. Emprego público. Regularização das admissões. 3. Contratações realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança. 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. 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes. 9. Mandado de Segurança deferido.”¹²¹

“Mandado de Segurança. 2. Cancelamento de pensão especial pelo Tribunal de Contas da União. (...) Pensão concedida há vinte anos. (...) 7. Aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito. Possibilidade de revogação de atos administrativos que não se pode estender indefinidamente. Poder anulatório sujeito a prazo razoável. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. (...) 9. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica.”¹²²

“Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que ele se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito”¹²³.

“Esta Corte firmou entendimento no sentido de que, havendo situação fática consolidada pelo decurso do tempo, não pode o estudante beneficiado com a transferência sofrer com posterior desconstituição das

¹²¹ STF, DJU 5.nov.2004, MS 22357-0/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes.

¹²² STF, DJU 17.set.2004, MS 24268/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Relator para acórdão Min. Gilmar Mendes. Em linha similar, veja-se também, STF, DJU 1.ago.2003, QO em Pet 2900/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes.

¹²³ STJ, DJU 16.set.1991, REsp 6518/RJ, Rel. Min. Gomes de Barros.

*decisões que lhe conferiram tal direito. Hipótese em que a recorrente encontra-se prestes a colar grau.”*¹²⁴

Essas pequenas digressões nos levam a sustentar a importância dos precedentes judiciais no controle de constitucionalidade brasileiro, especialmente, quando já inseridos na boa-fé dos contribuintes e tutelados pela segurança jurídica.

O *stare decisis* ou a teoria dos precedentes foi desenvolvida no seio da *common law*. A referida teoria determina que uma vez estabelecido um determinado direito por uma Corte, este mesmo direito deverá ser reafirmado pelos Tribunais inferiores em causas futuras e de natureza semelhante.

Tal sistemática confere maior previsibilidade nas decisões judiciais, conferindo, assim, maior confiança e segurança nos cidadãos. Charles D. Cole¹²⁵ sobre o *stare decisis* afirma:

“Stare decisis é a política que requer que as Cortes subordinadas à Corte de segunda instância que estabeleceu o precedente sigam o precedente e que não disturbem um ponto estabelecido”.

E de fato, a experiência na *common law*, com base nos precedentes judiciais, vem sendo incorporada ao poucos pelo ordenamento jurídico, como se pode inferir, por exemplo, do art. 105, III, “c”, da CF/88, em que a divergência jurisprudencial tem sido fundamento para a interposição de recurso especial, bem como a súmula vinculante, introduzida pela Emenda Constitucional nº 45/2004, entre outros¹²⁶.

¹²⁴ STJ, DJU: 07.03.2005, REsp 653383/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

¹²⁵ COLE, Charles D. *Precedente Judicial – A experiência americana*. (In). Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 72.

¹²⁶ Podemos citar ainda o texto constitucional que confere efeitos vinculantes a precedentes do STF em ação direta de constitucionalidade e em ação declaratória de constitucionalidade: CF/88, art. 102, § 2º; a decisão proferida pelo STF na argüição de descumprimento de preceito fundamental também terá efeito vinculante, conforme determinação legal: Lei nº 9.882, de 3.12.99; o texto constitucional, em inovação introduzida pela EC nº 45/04, passou a prever a súmula vinculante: CF, art. 103-A; o relator poderá, monocraticamente, negar seguimento ou dar provimento a recurso, conforme a decisão impugnada haja observado ou esteja em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do STF ou de tribunal superior: CPC, art. 557 e § 1º; a sentença proferida contra a Fazenda Pública produzirá seus efeitos, independentemente do duplo grau de jurisdição, se estiver fundada na jurisprudência do plenário do STF ou em súmula deste tribunal ou do tribunal superior competente: CPC, art. 475, § 3º.

A repetição dos precedentes judiciais, cujas soluções sejam idênticas, embora não se confundam com a criação de normas pelo Poder Legislativo, passa a deter, inegavelmente, um *status* normativo. O próprio ordenamento jurídico brasileiro vem realizando essa aproximação entre a *civil law* e a *common law*: basta verificarmos as normas previstas nos seguintes textos legais¹²⁷: art. 475, par. 3º, do CPC, art. 543-A, par. 3º, CPC; art. 544, par. 3º; art. 557, par. 1º, entre outros.

O modelo brasileiro, embora não tenha adotado a teoria do “stare decisis”, preferiu, uma vez consolidada a jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, outorgar ao Senado Federal a possibilidade de suspensão da lei declarada inconstitucional, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o que, de forma alguma inviabiliza a premissa aqui estabelecida, uma vez que se leva em conta a relação dos precedentes judiciais com princípios como a segurança jurídica, boa-fé, irretroatividade e outros, não se restringindo, portanto, a uma interpretação pura e simples da lei.

Ressaltamos, contudo, que não defendemos no presente trabalho a imutabilidade das decisões judiciais: temos, é fato, um ordenamento jurídico rígido, mas não imutável. O que pretendemos, na verdade, é criticar as alterações jurisprudenciais repentinhas, sem qualquer atenção à segurança jurídica e à boa-fé dos contribuintes que praticaram seus atos

¹²⁷ “Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

(...)

3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente.

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

(...)

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

Art. 544. Não admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, caberá agravo de instrumento, no prazo de 10 (dez) dias, para o Supremo Tribunal Federal ou para o Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso.

(...)

§ 3º Poderá o relator, se o acórdão recorrido estiver em confronto com a súmula ou jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, conecer do agravo para dar provimento ao próprio recurso especial; poderá ainda, se o instrumento contiver os elementos necessários ao julgamento do mérito, determinar sua conversão, observando-se, daí em diante, o procedimento relativo ao recurso especial.

Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior.

§ 1º A Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso.”.

com base em legislações presumivelmente válidas, mas que com alteração da jurisprudência vêm a desconsiderar todas as relações jurídicas implementadas entre contribuintes e Estado.

O fundamento do quanto exposto está justamente no relevante e crescente papel que o próprio legislador constitucional vem concedendo aos precedentes judiciais, na medida em que estes, cada vez mais, vêm completando as lacunas do sistema jurídico pátrio e que suas normas, ainda que, em muitos casos, sejam individuais e concretas, vêm dando sentido aos textos cada vez mais vagos e imprecisos, especialmente, na esfera tributária. Concluindo de forma didática sobre a força normativa dos precedentes, assevera Misabel Derzi¹²⁸:

“Partimos do pressuposto de que o juiz aplica, mas também cria Direito. Daí ser cediço afirmar que lei não se confunde com Direito, ou norma jurídica. Lei é apenas fonte, uma das mais importantes, é verdade, de onde promana o Direito. Mas, também, circularmente, voltamos aos pressupostos. Se a sentença cria Direito, ela, da mesma forma que a lei, sem com ela se confundir, é fonte de onde promana o Direito. Ela ganha força normativa, quando se consolida como expectativa e se desloca para o passado em relação às decisões judiciais futuras como precedente. Doravante, os juízes olham para os precedentes, buscando informações, como olham para as leis.

(...)

Se, supervenientemente, o Poder Judiciário altera e muda a sua decisão, escolhendo uma outra alternativa (antes possível, em razão do leque de significados da cadeia de signos), **cria nova norma**, específica e determinada. Tal norma nova equivale a uma **nova lei**, pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, unívoco, pois sofrera o esvaziamento dos demais sentidos alternativos, por decisão do próprio Poder Judiciário.”.

Inegável, assim, a estrutura normativa das decisões judiciais, uma vez que, efetivamente, e assim consideramos, o Poder Judiciário ao conferir uma interpretação aos dispositivos normativos, também cria norma, preenchendo, inclusive, regra-matriz de incidência de determinados tributos ao, por exemplo, definir o real contribuinte de uma determinada exação.

¹²⁸ DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita (Concurso para Titularidade no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008, p.231/232.

CAPÍTULO III – DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE – ALGUMAS HIPÓTESES

3. Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade – Quando Aplicar

Cumpre-nos ressaltar inicialmente que, partindo da premissa que o papel do Supremo Tribunal Federal é manter supremacia e harmonia da Constituição Federal, parece-nos claro que este Tribunal sempre deteve o poder de restringir os efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade, independentemente da sua modalidade de controle. Deve-se estar atento para o fato de que a limitação dos efeitos, ainda que no controle concreto, não poderá ser sempre considerada em termos absolutos, tendo em vista a presença de outros princípios envolvidos.

Sobre tal problemática se posicionou Lúcio Bittencourt¹²⁹:

“Assim, por exemplo, quanto às leis anteriores à Constituição, os efeitos da sentença não afetam a lei no seu berço, mas, apenas, a invalidade a partir da data em que se estabeleceu a nova ordem constitucional.

Da mesma sorte as relações jurídicas que se constituírem, de boa-fé, à sombra da lei não ficam sumariamente canceladas em consequência do reconhecimento da inconstitucionalidade, nem a coisa soberanamente julgada perde, por esse motivo, os efeitos que lhe asseguram a imutabilidade.

(...)

É manifesto, porém, que essa doutrina da *ineficácia ab initio* da lei inconstitucional não pode ser entendida em termos absolutos, pois que os efeitos *de fato* que a norma produziu não podem ser suprimidos, sumariamente, por simples obra do decreto judiciário”.

E a função do Tribunal Constitucional é manter a harmonia, independentemente da introdução no ordenamento jurídico brasileiro, da Lei nº 9.868/99, art. 27, que teoricamente possibilitou ao Supremo Tribunal Federal atribuir limitações temporais às suas decisões de inconstitucionalidade.

¹²⁹ BITTENCOURT, Lúcio. *O Controle da Constitucionalidade das Leis*, Rio de Janeiro: Cia. Forense de Artes Gráficas, 2^a ed, 1968, pág. 147/148.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu essa possibilidade, mesmo antes do advento da Lei nº 9.868/99, nos autos do HC nº 70.514¹³⁰ (23.03.1994), quando proferiu entendimento de que deveria ser considerada a constitucionalidade da lei que concedia o prazo em dobro para a defensoria pública enquanto estes órgãos ainda não estivessem estruturados para atenderem às demandas pelas quais eram solicitados.

A flexibilização do entendimento em que se afasta a teoria da nulidade das normas, a fim de preservar situações já consolidadas pelo tempo, também vinha sendo adotada em outros casos, demonstrando, assim a capacidade constitucional do Supremo Tribunal Federal para adotar o mecanismo da modulação, tendo em vista a verificação de outros princípios envolvidos.

É o caso, por exemplo, do Recurso Extraordinário nº 78.594¹³¹, onde os atos praticados por funcionários de fato foram considerados válidos, mesmo com a declaração de inconstitucionalidade da Lei que os “investiu” como oficiais de justiça. Neste caso, embora não tenha sido aventado o argumento da segurança jurídica, manteve o Supremo Tribunal Federal a validade dos atos já praticados, mesmo tendo sido a norma declarada inconstitucional, como se infere do voto do saudoso Min. Bilac Pinto:

¹³⁰ “EMENTA: - Direito Constitucional e Processual Penal. Defensores Públícos: prazo em dobro para interposição de recursos (§ 5º do art. 1º da Lei nº 1.060, de 05.02.1950, acrescentado pela Lei nº 7.871, de 08.11.1989). Constitucionalidade. “Habeas Corpus”. Nulidades. Intimação pessoal dos Defensores Públícos e prazo em dobro para interposição de recursos. 1. Não é de ser reconhecida a inconstitucionalidade do § 5º do art. 1º da Lei nº 1.060, de 05.02.1950, acrescentado pela Lei nº 7.871, de 08.11.1989, no ponto em que confere prazo em dobro, para recurso, às Defensorias Públícas, ao menos até que sua organização, nos Estados, alcance o nível de organização do respectivo Ministério Públíco, que é a parte adversa, como órgão de acusação, no processo da ação penal públíca. 2. Deve ser anulado, pelo Supremo Tribunal Federal, acórdão de Tribunal que não conhece de apelação interposta por Defensor Públíco, por considerá-la intempestiva, sem levar em conta o prazo em dobro para recurso, de que trata o § 5º do art. 1º da Lei nº 1.060, de 05.02.1950, acrescentado pela Lei nº 7.871, de 08.11.1989. 3. A anulação também se justifica, se, apesar do disposto no mesmo parágrafo, o julgamento do recurso se realiza, sem intimação pessoal do Defensor Públíco e resulta desfavorável ao réu, seja, quanto a sua própria apelação, seja quanto à interposta pelo Ministério Públíco. 4. A anulação deve beneficiar também o co-réu, defendido pelo mesmo Defensor Públíco, ainda que não tenha apelado, se o julgamento do recurso interposto pelo Ministério Públíco, realizado nas referidas circunstâncias, lhe é igualmente desfavorável. ‘Habeas Corpus’ deferido para tais fins, devendo o novo julgamento se realizar com prévia intimação pessoal do Defensor Públíco, afastada a questão da tempestividade da apelação do réu, interposta dentro do prazo em dobro”.

¹³¹ DJU: 04.11.1974 “Ementa. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. EXERCÍCIO DA FUNÇÃO. DE OFICIAL VALIDADE DO ATO PRATICADO POR FUNCIONÁRIO DE FATO. APESAR DE PROCLAMADA A ILEGALIDADE DA INVESTIDURA DO FUNCIONÁRIO PÚBLICO NA FUNÇÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA, EM RAZÃO DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL QUE AUTORIZOU TAL DESIGNAÇÃO, O ATO POR ELE PRATICADO É VALIDO. - RECURSO NÃO CONHECIDO”.

“Ainda que se pretenda que os efeitos da decisão desta Corte, pela sua própria natureza, tem efeito retroativo, para atingir todas as nomeações de oficiais de justiça feitas com apoio na lei Estadual de 3.12.71, não se poderá daí concluir que os atos praticados por esses oficiais de justiça são nulos.

(...)

O acórdão recorrido rejeitou a argüição de nulidade por não ter recorrente sofrido qualquer prejuízo com a realização da penhora, cujo ato assinou, defendendo-se amplamente no processo”.

Assim, nos parece claro ser inquestionável que, independentemente da previsão contida no art. 27, da Lei nº 9.868/99, já detinha o Supremo Tribunal Federal a competência para afastar a teoria da nulidade, ainda que com a declaração de inconstitucionalidade da norma questionada. No mesmo sentido, afirma de forma objetiva Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹³²:

“Parece-nos que esse dispositivo é de grande inutilidade no direito brasileiro, eis que a possibilidade de mitigação da eficácia temporal da pronúncia de inconstitucionalidade encontra-se implicitamente admitida no texto da Constituição, como examinado anteriormente; sendo desnecessária, portanto, a previsão em lei infraconstitucional.”¹³³

A modulação em si relaciona-se basicamente com o aspecto temporal das normas e diz respeito ao termo inicial em que a norma deverá ter a sua eficácia suspensa, ou seja, ao se declarar uma norma inconstitucional o Supremo Tribunal Federal determinará a partir de quando cessarão os seus efeitos, ou seja, se a partir da publicação do acórdão que acolher a modulação ou se em algum momento futuro.

Assim, é necessário investigar que tipo de precedentes tem o papel relevante de se inserir na confiança e expectativas normativas dos contribuintes. Ora, que tipo de jurisprudência pode ser considerada como consolidada ou mesmo suficiente ao ponto de levar o Supremo Tribunal Federal a modular e limitar os efeitos das suas decisões?

¹³² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 99.

¹³³ Sobre a inconstitucionalidade do art. 27, da Lei nº 9.868/99, Paulo Pimenta afirma que o mesmo padece de vício, eis que não cabe à norma de natureza infraconstitucional dispor sobre os aspectos materiais da decisão de inconstitucionalidade e que, além do mais, não poderia o Poder Legislativo que edita norma infraconstitucional, restringir ou mesmo ampliar competência do Poder controlador, Judiciário.

Misabel Derzi¹³⁴, citando Heiki Pohl afirma:

“A partir desses pressupostos, Heiki Pohl distingue entre os precedentes judiciais, que configuram: (a) precedentes, que são jurisprudência, verdadeiros mandamentos de aplicação e de respeito, com caráter vinculativo¹³⁵, ou seja, proibição de desvio, de divergência. Essa espécie de jurisprudência vinculativa configura a decisão uniformizadora da Corte hierarquicamente superior, que obriga os tribunais inferiores, sem possibilidade de modificação pelas primeiras instâncias. Sua decisão advém tão-somente das decisões da Corte Superior; e (b) precedentes como jurisprudência estabilizada¹³⁶, que não supõem necessariamente o princípio hierárquico, nem tampouco configuram a proibição de divergência, mas são singelos mandamentos de recomendação para a consideração na solução de conflitos normativos do mesmo grupo de casos similares.”

Há, dessa forma, certos graus de observância em relação aos precedentes pelos Tribunais inferiores, como no exemplo previsto no item “b”, onde se não há obrigatoriedade de seguir a decisão do Tribunal Superior, que pelo menos a referida decisão, mediante um juízo de ponderabilidade, deverá ser levada em conta para a solução de determinado caso concreto, sem que necessariamente deva-se modular os efeitos da referida decisão.

Deveras, toda decisão judicial tem ao mesmo tempo o papel de vincular seus efeitos às partes envolvidas no litígio, mas também de possuir notas, características de caráter geral, quando se inferir que outras decisões, cujos fundamentos são idênticos, vêm sendo proferidas, se estendendo, como vimos, a outros casos.

De fato, esses casos, quando ainda discutidos pelos Tribunais inferiores, também têm o papel de se inserir de forma relativa (mas não de forma absoluta) na confiança e boa-fé dos contribuintes.

Decerto, o referido entendimento se reforça quando tais discussões são “travadas” nas últimas instâncias, ou seja, quando se têm decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, cujas decisões possuem notas idênticas a outros

¹³⁴ DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita (Concurso para Titularidade no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008, p.190).

¹³⁵ Como as súmulas de caráter vinculativo presentes no ordenamento brasileiro.

¹³⁶ Como a jurisprudência outrora consolidada do Superior Tribunal de Justiça em relação ao crédito-prêmio de IPI.

casos julgados¹³⁷. Há, assim, uma jurisprudência capaz de induzir uma expectativa normativa nos contribuintes, ainda que contrária aos seus anseios.

Mais uma vez, nos valemos dos ensinamentos de Misabel Derzi¹³⁸ sobre o tema:

“Então, se a uma pergunta geral (que se estende a vários conflitos individuais) é encontrada uma nova resposta, diferente daquela dada pela jurisprudência anterior, teremos uma alteração, uma reviravolta jurisprudencial. Não é necessário que a ‘revogação’ do entendimento anterior seja expressa, pode ser implícita. Para a configuração técnica da modificação temos o seguinte **objeto da modificação**: se toda jurisprudência se firma em torno da mesma questão ou problema, fixando uma norma judicial, uma ‘diretriz’, uma ‘ratio decidendi’, para a solução de uma série de casos similares, estaremos em face de uma nova jurisprudência se aquela ‘diretriz’ ou ‘ratio decidendi’ (isto é, se aquela norma judicial e concreta) da jurisprudência velha, anterior, for alterada.
(...)

Portanto, é a resposta geral (a uma pergunta ou questão) que caracteriza a jurisprudência.

(...)

Tomemos como exemplo, novamente, a Súmula 670: ‘O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa’. A primeira decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, não sendo para isso necessário duas, publicada e *passada em julgado*, que considerar constitucional (no futuro) remunerar-se por meio de taxa o serviço de iluminação pública, marcará a reviravolta jurisprudencial.”¹³⁹

Logo, o direito “criado” pelo Tribunal nada mais é que uma solução que restringe, dessa forma, um grande número de possibilidades passíveis de serem aplicadas a um caso concreto, criando uma expectativa de que a referida solução também seja a aplicada a outros casos que contenham argumentos semelhantes.

Como já mencionado no decorrer do presente trabalho, o principal fundamento da modulação é a manutenção das expectativas normativas, consolidadas por decisões proferidas seja pelo Supremo Tribunal Federal seja pelo Superior Tribunal de Justiça. Mas quando tais expectativas devem ser levadas em conta para fins de modulação?

¹³⁷ A efetiva introdução ao sistema jurídico, capaz de ensejar uma eventual modulação, deverá ter como parâmetro a coisa julgada nas decisões proferidas pelos Tribunais superiores.

¹³⁸ DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita (Concurso para professor titular no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008, p.194 – grifos no original).

Desde o início do presente trabalho, afirma-se que a positivação é fundamental para a implementação da segurança jurídica, cujo ordenamento jurídico brasileiro deverá repelir quaisquer formas de fundamentos que não estejam presentes no sistema¹⁴⁰, sendo assim inegável que a busca para a indagação acima formulada deverá ser encontrada no direito positivo.

E o próprio sistema, sem grandes digressões, nos fornece tais requisitos a fim de se identificar em quais casos as decisões dos Tribunais Superiores devem ser observadas de forma obrigatória (e não como mera recomendação), já que inseridas na confiança e boa-fé dos contribuintes.

Ainda baseando-nos nas lições de Misabel Derzi, expressas em sua Tese para a Titularidade apresentada ao departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, entendemos que a limitação dos efeitos temporais é de observância obrigatória, quando da alteração de uma jurisprudência consolidada, não só quanto a declaração de (in) constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, mas também nos casos em que haja alteração de interpretação conferida por este Tribunal de forma reiterada.

Em relação a essas decisões, entendemos que somente as decisões proferidas de forma definitiva pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial¹⁴¹) têm o condão de gerar a confiança nos contribuintes, tendo em vista que esses Tribunais são as instâncias máximas, respeitando-se, obviamente, a competência de cada um.

Nesses requisitos inserem-se também as decisões proferidas, em controle concreto, quando da publicação de resoluções pelo Senado Federal (art. 52, X, da Constituição Federal), que possuem efeito *erga omnes*, gerando legítimas expectativas.

¹³⁹ Grifamos.

¹⁴⁰ Gustavo Valverde afirma que “A positivação traz consequências muito relevantes para a estruturação dos sistemas. A estabilização de expectativas não pode mais ser buscada na crença numa ordem verdadeira, baseada em fundamentos morais”. VALVERDE, Gustavo. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 125.

¹⁴¹ “A Corte Especial é órgão máximo do Superior Tribunal de Justiça (STJ). É dirigida pelo presidente do Tribunal e formada pelos 15 ministros mais antigos do STJ.” (fonte: www.stj.gov.br)

As referidas resoluções são decorrentes de decisões reiteradas pelos Tribunais, sempre no mesmo sentido e são proferidas pelo “poder” senatorial, a fim de suspender a eficácia das normas declaradas inconstitucionais. As decisões, muito embora reconheçam a inconstitucionalidade da norma efetivamente questionada, somente geram efeitos concretos entre as partes litigantes no alcance dos respectivos acórdãos.

No mesmo sentido, temos as súmulas, especialmente as vinculantes, que visam estabilizar as ranhuras que podem advir de decisões contrastantes entre os Tribunais Superiores e os de primeira e “segunda” instância.

Entendemos, também, que mesmo as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em sede de controle difuso, induzem a uma expectativa legítima dos cidadãos, ainda que de forma relativa, em relação aos seus atos de planejamento jurídico-econômico, confiando na manutenção daquelas decisões que lhes foram favoráveis. Aliás, cumpre-nos ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro inseriu normativamente a importância de jurisprudência dominante, como já mencionado, na apreciação de recursos, ao dispor no art. 557 do Código de Processo Civil o seguinte:

“Art. 557 - O relator negará segmento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior.”¹⁴²

Ou seja, deverá ser levado em conta pelo julgador se os fundamentos do recurso interposto estão de acordo com o entendimento do respectivo Tribunal, pois caso contrário, o relator, monocraticamente, poderá negar seguimento ao aludido recurso, demonstrando, indubitavelmente, a importância da jurisprudência no ordenamento jurídico brasileiro.

Ponto crucial é identificar quando as expectativas são inseridas no sistema jurídico, ou seja, quando se pode afirmar que, de fato, os contribuintes possuem legítima confiança a fim de ter reconhecida a limitação dos efeitos temporais na declaração de inconstitucionalidade. Este será o ponto do próximo subcapítulo.

A modulação em si é a possibilidade de se restringir a eficácia temporal das decisões do Supremo, em qualquer espécie de controle de constitucionalidade, limitando a eficácia retroativa dessas decisões, de modo a observar a segurança jurídica, bem como diversos outros princípios de natureza constitucional.

Registre-se que a modulação não deve ter como justificativa a idéia de política judiciária, como entende, por exemplo, Luis Roberto Barroso¹⁴³, porque todo o fundamento da modulação deverá estar presente na própria Constituição Federal, onde não se admite qualquer espécie de argumentação extrajurídica, como bem lecionam Gilmar Mendes e Ives Gandra da Silva Martins¹⁴⁴:

“Assim, aqui, como no Direito Português, a não-aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio”.

E de fato, o próprio ordenamento prevê, como se sabe, com base na Lei nº 9.868/99, art. 27, que poderá o Supremo Tribunal Federal limitar os efeitos de uma eventual declaração de inconstitucionalidade quando houver um fundado receio de violação à segurança jurídica, já abordada em capítulo específico, ou quando estiver presente o *excepcional interesse social*.

Cumpre-nos uma crítica a esse fundamento, tendo em vista sua alta indeterminação conceitual; a doutrina é escassa em relação ao tema, como lembra José Cretella Júnior¹⁴⁵: “a expressão interesse social não se define, exemplifica-se. (...) interesse social é tudo aquilo que, num dado momento histórico da vida de um povo, o legislador rotula como tal.”

¹⁴² Entendemos que a regra inserida no art. 557 do Código de Processo Civil possui uma natureza de mera recomendação e não de caráter obrigatório, tendo em vista que, muitas vezes os Tribunais vêm considerando como jurisprudência dominante decisões que ainda não transitaram em julgado.

¹⁴³ Parecer apresentado quando da apreciação pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) de embargos de declaração nos RE's 377457/PR.

¹⁴⁴ MENDES, Gimar e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle Concentrado de Constitucionalidade – Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999*. 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 565.

¹⁴⁵ CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à lei de desapropriação: Constituição de 1988 e leis ordinárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 522/3.

O excepcional interesse social também aparece na Constituição Portuguesa, em seu art. 282, nº 4¹⁴⁶, sendo provavelmente o exemplo incorporado pelo legislador brasileiro. Ana Paula Ávila¹⁴⁷ é incisiva ao criticar a utilização da referida expressão como fundamento da modulação no caso brasileiro:

“A ausência de suporte na Constituição, por si só, permite que se questione a possibilidade de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade com base no excepcional interesse social.

(...)

No entanto, é fato que falece ao excepcional interesse social previsão constitucional que lhe sirva de fundamento, ao contrário do que ocorre com a segurança jurídica, que, como foi visto, trata de princípio que conta com ampla fundamentação constitucional e com conteúdo bem delineado”.

Há de se concordar com a autora acima citada, tendo em vista que a própria indeterminação do conceito de *excepcional interesse social* vem violar a própria segurança jurídica, na medida em que o cidadão não tem como antever um comportamento a ser adotado, dada a ambiguidade e vagueza do aludido signo linguístico.

Pode-se, contudo, (mediante uma interpretação conforme a Constituição) atribuir uma íntima relação entre a segurança jurídica e o excepcional interesse social, ou seja, a fim de se manter este vocábulo inserido no sistema, vislumbramos que, na verdade, o excepcional interesse social está inserido na própria segurança jurídica, ou seja, ao se violar a coisa julgada, ato jurídico perfeito, irretroatividade, pode se visualizar também uma violação do excepcional interesse social, na medida em que os citados princípios são de grande relevância para a sociedade e passíveis de serem mais bem processados pelo sistema jurídico. Eles, de certa forma, incorporam o excepcional interesse social.

Resta-nos, dessa forma, como efetivo fundamento da modulação de efeitos, a própria segurança jurídica (sendo o excepcional interesse social tutelado pela segurança), baseada na prática de atos envolvidos pela boa-fé e confiança dos contribuintes, vedando, com

¹⁴⁶ “Artigo 282 (...):

4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional interesse, relevo que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n°s 1 e 2”.

¹⁴⁷ ÁVILA, Ana Paula. *Modulação de Efeitos Temporais pelo STF*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 167.

base na irretroatividade das decisões judiciais, a extinção de relações jurídicas já consolidadas pelo tempo. Neste sentido decidiu Supremo Tribunal Federal:

“O RE nº 92.757. O poder desses fatos não despicio. Em certa época, multiplicaram-se mandados de segurança contra a exigência de idade mínima de aprovação no ensino superior. Deram-se liminares e concederam-se as seguranças que propiciaram a continuação dos cursos e a graduação dos impetrantes. Muito tempo depois, quando firmado o entendimento de que era legítima a exigência, cassaram-se tais concessões. Mas o Supremo Tribunal Federal, em atenção às situações de fato criadas pelo deferimento liminar ou inicial dos mandados de segurança, foi levado a restaurá-los em vários casos.

(...) Desconstitui-lo agra, seria – não homenagear a Súmula 473 – mas praticar ato iniciado por desvio de finalidade (Lei nº 4.717/65). Seria praticar ato lesivo ao interesse público. Eis que a desconstituição do certame resultaria na troca de candidato bem classificado por outro, presumivelmente de qualidade inferior”¹⁴⁸.

“EMENTA: Mandado de Segurança.

2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Emprego Público. Regularização de admissões.
3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU.
4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança.
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.
7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista.
8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes.
9. Mandado de Segurança deferido.”¹⁴⁹

¹⁴⁸ Resp nº. 92.7578. RTJ. 1995, p. 476.

¹⁴⁹ MS 22357 / DF, DJU: 05.11.2004.

Sustentamos, assim, que os fundamentos para que os Tribunais Superiores apliquem a limitação de efeitos com base no controle de constitucionalidade sejam a segurança jurídica, a boa-fé (que decorre da própria segurança jurídica), na medida em que o contribuinte pratica atos em face de lei e jurisprudência até então vigentes (envolve-se ainda também o princípio da confiança), não podendo ter suas relações, já estabelecidas e consolidadas, afetadas, além do princípio da irretroatividade que visa proteger o passado.

Nos casos citados, embora o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a precariedade das decisões anteriormente proferidas (liminares, por exemplo), preferiu entender pela presença relevante da segurança jurídica. Nesses casos, assim pensamos, não se trata de uma modulação de caráter obrigatório, uma vez que, efetivamente, poderia a Corte Suprema desconstituir os atos anteriormente praticados.

Tais princípios só estarão aptos a irradiar seus efeitos, ou seja, só poderão ser consideradas como presentes a segurança jurídica e suas outras formas de exteriorização (irretroatividade, boa-fé e a confiança) quando as decisões *transitadas em julgado* e proferidas pelo Supremo Tribunal Federal forem provenientes do seu órgão máximo (o Pleno), podendo, inclusive, ser apenas uma decisão solitária, mas que uma vez proferida pelo Plenário expande-se por todo o sistema, gerando expectativas legítimas nos contribuintes.

Em breve resumo e corroborados pela objetiva exposição de Misabel Derzi¹⁵⁰, podemos considerar uma jurisprudência como consolidada e de observância obrigatória nos seguintes casos:

- a) sentenças declaratórias de constitucionalidade ou inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (seja no controle abstrato seja no controle concentrado), bem como as decisões que interpretem de forma definitiva a Constituição Federal proferidas por aquele órgão (decisões Plenárias), que se interpenetram pela sociedade. Mencione-se ainda a necessidade do trânsito em julgado das referidas decisões para legitimar

¹⁵⁰ DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita (Concurso para Titularidade no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008, p.204.)

normativamente as expectativas, incluindo-se ai as decisões proferidas pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, e

b) as resoluções senatoriais, as súmulas, especialmente, as vinculantes.

3.1. Da Coisa Julgada e o Conceito de Jurisprudência Predominante – Introdução ao Sistema Jurídico das Expectativas Normativas

A positivação das expectativas normativas do contribuinte é de fundamental importância na identificação de um ponto de partida para que se possa visualizar o real alcance da modulação. A mera argumentação com base na boa-fé, proteção da confiança e segurança jurídica pode nos levar a um discurso vazio e meramente retórico, desaguando em lugar comum, lugar este muito presente na discussão dos valores, como moral, justiça e outros.

E foi dessa forma que o Constituinte positivou a segurança jurídica, pelo menos uma das suas expressões, com a introdução do art. 5º, XXXVI, da CF/88, ao dispor que “a lei prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisas julgada”.

De fato, a coisa julgada foi erigida ao mais alto “status” no sistema jurídico, constituindo-se como direito fundamental, cláusula pétrea, portanto, nos termos do art. 60, 4º, da CF/88.

A coisa julgada visa à paz jurídica ao estabelecer que um litígio foi extinto, sem possibilidade de recurso, sendo a respectiva decisão justa ou injusta, como afirma o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Sydney Sanches¹⁵¹, com apoio na lição de Gustav Radbruch:

“o instituto da coisa julgada e sua intangibilidade resultam da necessidade humana de paz e segurança. ‘As injustiças que possa acarretar determinado mecanismo de realização do Direito vêm a ser apenas o preço do bem-estar e da tranquilidade gerais’.

Na mesma linha de raciocínio, afirma José Carlos Barbosa Moreira¹⁵²:

¹⁵¹ SANCHES, Sydney. *Da ação rescisória por erro de fato*. In: Revista dos Tribunais. São Paulo. V. 501, 1977.

¹⁵² MOREIRA. José Carlos Barbosa. *A eficácia preclusiva da coisa julgada material*. Rio de Janeiro: Forense. V. 238, 1972.

“os litígios devem perpetuar-se (...) entre os dois riscos que se deparam – o de comprometer a segurança da vida social e o de consentir na eventual cristalização de injustiças – prefere o ordenamento assumir o segundo”.

O aspecto temporal dos litígios processuais não pode ser indefinido, visto que a função primordial do direito é a realização da segurança jurídica e não a busca indefinida pela justiça¹⁵³, tendo em vista o alto grau de indeterminabilidade do conceito do que seja efetivamente o “justo”. Assim, defendemos que somente com a ocorrência da coisa julgada em um caso concreto é que se operam num contexto, agora normativo, a segurança jurídica e as expectativas normativas dos cidadãos em relação a uma matéria em discussão. Nesses casos, havendo eventual alteração jurisprudencial, deverá o Tribunal, obrigatoriamente, modular os efeitos da sua decisão.

Não importa o número de decisões judiciais que se tenha proferido, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, *pois se não há coisa julgada*, não há o que se falar, *pelo menos em princípio* em legítima expectativa normativa. Assim leciona Ives Gandra da Silva Martins¹⁵⁴ sobre a importância da definitividade das decisões judiciais:

“Desta forma, a ‘segurança’, a que se refere a Carta Magna, só adquire ‘certeza’ absoluta quando o Poder Judiciário oferta a decisão definitiva, a interpretação última, aquela que permite seja a interpretação seguida pelos cidadãos com confiança.

É de se admitir, portanto, que a “segurança jurídica” só se completa com a ‘certeza’ da interpretação pelo Poder que a determina, e o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, é aquele que oferta a interpretação última, definitiva, que orienta, sinaliza, mostra a todos os cidadãos o caminho correto a seguir.

Sumulado ou não, o precedente, quando sucessivamente reiterado pela Suprema Corte, a meu ver, vincula a Suprema Corte, como ‘guardiã da Lei Maior’, como orientação a todos jurisdicionados, servindo como guia seguro, de guia certo de como proceder perante o texto legislativo interpretado, de forma definitiva”.¹⁵⁵

¹⁵³ Moacyr Amaral Santos assevera que a procura pela justiça “não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por uma exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos, que inexistiria se não houvesse um termo além do qual a sentença se tornasse imutável”. (SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de direito processual civil*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. V. 1, 1994, p. 45).

¹⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Efeito Prospectivo de Decisões da Suprema Corte sobre Matéria Constitucional – Sua Admissibilidade tanto em Controle Concentrado quanto em Controle Difuso - Parecer”. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 124, jan/2006, p.120.

¹⁵⁵ No mesmo sentido afirma Misabel Derzi: “a **vigência geral do precedente, como norma judicial e expectativa normativa para terceiros que não integram o processo**, se inicia com o trânsito em julgado da decisão que forma o precedente consolidado. Não importa se a sentença tem natureza declaratória, constitutiva

A irrecorribilidade de uma determinada decisão judicial traz a certeza ao cidadão, conferindo segurança jurídica a suas ações. Priscila Kei Sato¹⁵⁶ nos fornece uma solução de sistematização da matéria, apontando critérios dos quais devem se servir o Supremo Tribunal Federal para considerar *predominante a sua jurisprudência* e, com isso, traçar contornos mais definidos para o conceito vago trazido pelo art. 557.

Sustenta a autora basicamente dois critérios: o primeiro prevê a existência “de mais de um acórdão que reflita aquele entendimento, ou unicidade de decisão”. O segundo critério, em seu sentir, exige a decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ainda que não tenha havido unanimidade de votos no julgamento da matéria, *incluindo-se aí o trânsito em julgado da matéria*.

Sendo assim, somente com a definitividade de uma determinada decisão (coisa julgada), como por exemplo, uma decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, é que se pode considerar como marco inicial a gerar legítimas e robustas expectativas normativas, inserido-se na boa-fé e confiança dos contribuintes, como afirmado no tópico anterior.

Sem isso, voltamos a afirmar que, de tal forma é a complexidade dos valores (ainda que positivados) como a boa-fé e confiança que, sem a ocorrência efetiva da coisa julgada, não se teria um marco satisfatório de forma a delimitar o correto manejo da limitação temporal decorrente da declaração de inconstitucionalidade ou mesmo de uma brusca alteração jurisprudencial.

ou condenatória *inter partes*, o marco separatório entre o passado e o futuro será exatamente o momento do trânsito em julgado. O precedente vigora para as partes e , como precedente, cria legítima expectativa de conduta para terceiros, que integram o mesmo grupo de casos.” (DERZI, Misabel. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita (Concurso para professor titular no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008, p.417 – negritos no original).

¹⁵⁶ SATO, Priscila Kei. *Jurisprudência (pre) dominante, Aspectos polêmicos e atuais dos recursos*, Coord. Eduardo Pellegrini de Arruda Alvim, Nelson Nery Júnior e Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 583

É por isso que estamos de acordo com Ada Pelegrini Grinover¹⁵⁷ ao observar que: “se um dos escopos da jurisdição – o social - consiste em restabelecer a paz social pela eliminação das controvérsias, parece correto afirmar que esse objetivo é também alcançado na medida em que são imutáveis os efeitos das decisões judiciais”. E tal imutabilidade só ocorre com o trânsito em julgado¹⁵⁸.

3.2. A Modulação na declaração de inconstitucionalidade sob o fundamento da ilegalidade e seus conflitos com a irretroatividade – manutenção da segurança jurídica - panorama jurisprudencial

Como já afirmado no decorrer do presente trabalho, muitas vezes o órgão julgador deverá levar em conta os princípios envolvidos em litígio para evitar que uma eventual declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* possa violar o princípio da segurança jurídica em função de outros.

O temperamento e a ponderação ao aplicar a teoria das nulidades são imprescindíveis, tendo em vista o modelo baseado em uma interpretação sistemática do nosso sistema jurídico, ou seja, muitas vezes o Poder Judiciário deverá buscar no sistema os princípios mais adequados à solução de um determinado caso concreto, afastando-se, dessa forma, a simples declaração de nulidade da lei questionada.

Por exemplo, uma norma inserida de forma inadequada no sistema e posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por ter sido violado o princípio da legalidade, nem sempre nos levará a uma declaração dos efeitos retroativos. Ao se deparar com os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, deverá o órgão julgador verificar as situações já consolidadas pelo tempo, bem como os princípios envolvidos, evitando-se, assim, a pura e simples declaração de nulidade fazendo extinguir os efeitos das relações jurídicas já constituídas.

O Ministro Humberto Gomes de Barros atentou para o tema como se infere do voto proferido nos autos do Resp nº 6.518¹⁵⁹:

¹⁵⁷ Parecer Inédito.

¹⁵⁸ Decerto, o sistema admite a desconstituição da coisa julgada por meio de ação rescisória, mas trata-se de uma exceção à regra geral. Sobre o tema vide a excelente obra de Gustavo Sampaio Valverde (*Coisa Julgada em Matéria Tributária*).

¹⁵⁹ DJU: 16.09.1991.

“Essa vitoriosa corrente jurisprudencial gerou-se de uma constatação: em tema de nulidade do ato administrativo, é necessário temperar e rigidez do princípio da legalidade formal, para que ele se coloque em harmonia com outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito. O princípio da legalidade gerou outro: o do primado dos interesses públicos sobre os particulares. *Este princípio, erigido em preceito maior do direito administrativo foi, desgraçadamente a exageros e deformações. Assim, os superiores objetivos da Administração foram muitas vezes confundidos com os subalternos interesses do princípio. O sagrado postulado, vítima de solentes fraudes, transformou-se em caldo de cultura, onde proliferaram e se desenvolveram o Fascismo e tantas outras espécies de tiranias. A necessidade de colocar freios a tão dolorosos exageros trouxe à evidência antigos valores, até então relegados ao discreto plano do direito privado. Constatou-se que a estabilidade da ordem jurídica depende de que se prestigiem entidades da boa-fé e a segurança das relações jurídicas. Em lenta e segura evolução, a Doutrina e Jurisprudência aproximam-se de uma solução de equilíbrio entre aqueles valores simétricos.*”¹⁶⁰

No mesmo sentido foi o entendimento proferido nos autos do AI 20344/MG, de relatoria do Ministro Octávio Gallotti:

“Ementa. MESMO RECONHECIDA A ILEGALIDADE DA INVESTIDURA, SE A AUTORIDADE A EXERCEU COM TODA A APARENCIA DE LEGITIMIDADE, NÃO SE ANULAM OS ATOS QUE PRATICOU. E HOMENAGEM QUE SE PRESTA A BOA FÉ DE TERCEIROS QUE RECEBERAM E ACEITARAM A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.”¹⁶¹

De fato, embora decorrente da própria segurança jurídica, o princípio da legalidade, em muitos casos, não poderá se sobrepor a outros princípios que, mediante um severo juízo de ponderação, se encontram mais relevantes para uma melhor solução da lide.

E foi dessa forma, em notório caso, que o Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2240-BA, embora tenha declarado a

¹⁶⁰ No mesmo sentido julgado do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. REMUNERAÇÃO: GRATIFICAÇÃO CONCEDIDA COM BASE NA LEI 1.762/86, ART. 139, II, DO ESTADO DO AMAZONAS. INCONSTITUCIONALIDADE FRENTE À CF/1967, ART. 102, § 2º. EFEITOS DO ATO: SUA MANUTENÇÃO. I. - A lei inconstitucional nasce morta. Em certos casos, entretanto, os seus efeitos devem ser mantidos, em obséquio, sobretudo, ao princípio da boa-fé. No caso, os efeitos do ato, concedidos com base no princípio da boa-fé, viram-se convalidados pela CF/88. II. - Negativa de trânsito ao RE do Estado do Amazonas. Agravo não provido”

¹⁶¹ AI 20344 / MG, Min. Relator Otávio Gallotti. DJU: 11.06.1959.

inconstitucionalidade da Lei estadual baiana nº 7.619/00¹⁶², manteve válida a norma questionada por razões de segurança jurídica, como restou julgado, nos termos da ementa parcialmente transcrita, “verbis”:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.619/00, DO ESTADO DA BAHIA, QUE CRIOU O MUNICÍPIO DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL POSTERIOR À EC 15/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL PREVISTA NO TEXTO CONSTITUCIONAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 18, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. OMISSÃO DO PODER LEGISLATIVO. EXISTÊNCIA DE FATO. SITUAÇÃO CONSOLIDADA. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA DA JURÍDICA. SITUAÇÃO DE EXCEÇÃO, ESTADO DE EXCEÇÃO. A EXCEÇÃO NÃO SE SUBTRAI À NORMA, MAS ESTA, SUSPENDENDO-SE, DÁ LUGAR À EXCEÇÃO --- APENAS ASSIM ELA SE CONSTITUI COMO REGRA, MANTENDO-SE EM RELAÇÃO COM A EXCEÇÃO.

1. O Município foi efetivamente criado e assumiu existência de fato, há mais de seis anos, como ente federativo.

2. Existência de fato do Município, decorrente da decisão política que importou na sua instalação como ente federativo dotado de autonomia. Situação excepcional consolidada, de caráter institucional, político.

(...) 13. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade, mas não pronunciar a nulidade pelo prazo de 24 meses, da Lei n. 7.619, de 30 de março de 2000, do Estado da Bahia.”¹⁶³

Realmente, é imperiosa a aplicação de um juízo de ponderação para que se possa averiguar a necessidade de se afastar a eventual nulidade de uma norma, pois numa norma declarada inconstitucional com a atribuição de efeitos retroativos, privilegia-se, decerto, o princípio da legalidade aventado em um caso qualquer, mas se, efetivamente, restar comprovada violação do primado da segurança jurídica, entendemos que esse princípio é que deverá prevalecer. E o Tribunal Constitucional Português¹⁶⁴ apresenta a mesma linha de raciocínio:

“(…).Assim, ao limitar os efeitos de uma declaração de

¹⁶² Ainda nesse caso, cumpre ressaltar que, embora o Supremo Tribunal Federal não tenha declarado a nulidade da norma, prorrogou sua validade e eficácia por mais 24 meses, uma vez que reconheceu a omissão do Poder Legislativo, no caso, em constituir lei complementar que disciplinasse o assunto. Na respectiva lide, foi criado o município Luis Eduardo Magalhães sem a devida atenção ao período mencionado no art. 18, § 4º, da Constituição Federal, período este que deveria ser estabelecido por lei complementar, mas que, efetivamente, não o foi.

¹⁶³ DJU: 03.08.2007.

¹⁶⁴ Acórdão nº 621/99, fonte: www.tribunalconstitucional.pt.

inconstitucionalidade, o Tribunal Constitucional deve fazer um **juízo de proporcionalidade**, cotejando o interesse na reafirmação da ordem jurídica - que a eficácia *ex tunc* da declaração plenamente potencia - com o interesse na eliminação do factor de incerteza e de insegurança - que a retroactividade, em princípio, acarreta. Nesta ponderação, o Tribunal Constitucional deve atender às exigências da segurança jurídica (entendida em sentido estrito), da equidade (como solução justa a aplicar aos efeitos concretamente já produzidos pela norma declarada inconstitucional) e do interesse público (de excepcional relevo), cumprindo o mandamento do nº 4 do artigo 282º da Constituição. 8. No caso *sub judicio*, o interesse na reafirmação da ordem jurídica concretiza-se no interesse na fiscalização da legalidade das despesas públicas por um órgão jurisdicional, com competência para o efeito: o Tribunal de Contas. Por outro lado, os riscos da incerteza e da insegurança resultantes de uma eventual declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral e eficácia *ex tunc* iriam materializar-se na invalidação de contratos celebrados durante a vigência do artigo 1º do Decreto Legislativo Regional nº 22/89/A, de 13 de Novembro, com dispensa de visto prévio da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas. Trata-se de contratos celebrados antes da entrada em vigor da norma revogatória contida no artigo único do Decreto Legislativo Regional nº 8/92/A, de 20 de Março, porventura já executados, e em que intervieram, provavelmente, particulares, aos quais não é exigível o conhecimento da eventual inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual foi dispensado o visto prévio do Tribunal de Contas.

9. Não há dúvida de que razões de equidade e de segurança jurídica justificariam, no caso vertente, a restrição dos efeitos da inconstitucionalidade, de modo a salvaguardar os contratos celebrados e, provavelmente, executados antes da declaração. Tais contratos geraram direitos, para as partes neles envolvidas, cuja afectação contenderia com as exigências de equidade e de segurança jurídica. Tal nem seria necessário para quem entenda que as situações ou relações jurídicas consolidadas por cumprimento de obrigações merecem tratamento análogo ao que é previsto para o caso julgado no nº 3 do artigo 282º da Constituição (...).”

A Corte Constitucional Portuguesa, tendo em vista a presença da segurança jurídica decidiu afastar, com base na eventual declaração de inconstitucionalidade, cujos efeitos são *ex tunc*, a nulidade dos contratos celebrados durante a vigência do artigo 1º do Decreto Legislativo Regional nº 22/89/A, que de certa forma foram validados sem a anuência do Tribunal de Contas competente - Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas. Privilegiou-se, no caso, a confiança e boa-fé daqueles que efetivaram os contratos, *ainda que sem a chancela da legalidade*.

Também nossa Corte Constitucional, aliás, bem antes da Constituição Federal de 1988, já vinha aplicando entendimento semelhante:

“EMENTA. Suspensão de obra pela autoridade administrativa. Esta não pode, por ato próprio, suspender a obra, sem recorrer a via judicial por meio da ação cominatória, que é o remédio específico concedido pela lei, no caso. Código de Processo Civil, artigos 302, XI, e 305. Leva-se ainda em conta que a construção fora licenciada pela autoridade competente, estava em fase adiantada (tivera inicio onze meses antes) e que, com base e confiança na licença da autoridade, haviam surgido interesses de terceiros de boa-fé (muitos dos adquirentes de unidades no edifício). Os parágrafos do citado artigo 305, embora referentes a hipótese de demolição, claramente traduzem o espírito da lei, no sentido de conciliar o interesse público com os demais interesses em causa, ordenando que a construção não seja demolida, mesmo quando contraria as condições legais, se por outro meio se puder evitar o dano ao bem comum. Recurso extraordinário do Estado não conhecido. Recurso ordinário da impetrante provido, para conceder a segurança.”¹⁶⁵

Nesse caso antigo (DJU: 16.12.1964) e de relatoria do saudoso Ministro Luiz Gallotti, apreciou-se uma demanda, cuja empresa, embora e inicialmente autorizada pela autoridade competente a iniciar uma determinada construção, viu-se compelida a ingressar com Mandado de Segurança ao tomar ciência de Edital, cujo conteúdo determinava o embargo da aludida obra, sendo justificado para tanto que a concessão era ilegal.

E mais uma vez, embora tenha sido efetivamente considerada a ilegalidade da concessão, entendeu o Supremo Tribunal Federal, de forma correta, diga-se de passagem, que a empresa havia *confiado* na Administração Pública, praticado atos de boa-fé e que desta forma, o princípio da legalidade deveria ser afastado, uma vez presente a segurança jurídica.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Recurso em Mandado de Segurança nº 13.140 - DJU: 16.12.1964. (www.stf.jus.br).

¹⁶⁶ No mesmo sentido a decisão proferida nos autos do RE nº 22.357 – 0/DF (DJU: 05.11.2004), cuja ementa ora se transcreve:

- “EMENTA: Mandado de Segurança.
2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Emprego PÚBLICO. Regularização de admissões.
 3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU.
 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança.
 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.*
 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista.
 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes.
 9. Mandado de Segurança deferido” – grifamos.

Há de se falar em incompatibilidade entre as decisões, ora apresentadas e proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e os argumentos aqui expostos? Evidentemente que não. A suposta incompatibilidade entre os precedentes citados e os argumentos desenvolvidos vem demonstrar toda a complexidade do tema ora tratado.

Os acórdãos mencionados, em que pese terem aplicado a modulação de efeitos, mesmo sem representar qualquer alteração abrupta da jurisprudência, demonstram que a restrição de efeitos também é determinada em função da peculiaridade de cada caso concreto. Diante daqueles julgados, temos o fator tempo (grande decurso de tempo entre a decisão favorável ao impetrante e a decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal) e os atos praticados envolvendo terceiros, que podem ensejar uma modulação ou não.

Tais casos também demonstram uma ausência de um padrão objetivo ao se aplicar a modulação, o que evidentemente, não é objeto do presente trabalho, já que, efetivamente, *o que buscamos é identificar de que forma o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça deverão, obrigatoriamente, aplicar a limitação temporal em seus julgados. O que buscamos aqui é um marco, a fim de eliminarmos, ainda que de forma parcial, o subjetivismo em relação à matéria.*

Ainda assim, repita-se, embora se tenha em mente a regra geral, fundada na nulidade *ab initio* das leis declaradas inconstitucionais, tal premissa merece temperamentos, ainda que desconsiderando o importante princípio da legalidade, mas privilegiando-se a segurança, confiança e boa-fé dos cidadãos.

3.3. Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Sancionatória – efeitos

A grande diferença entre as normas de natureza normativa e as demais (morais, por exemplo) está em seu caráter sancionatório, ou seja, quando não cumprida aquela primeira espécie, o próprio Estado com seu poder de coerção, deverá estabelecer uma conduta de caráter sancionatório.

A imposição de sanção às condutas que são praticadas em desacordo com o que estabelece o ordenamento jurídico é de fundamental importância. A sanção visa manter a

própria segurança jurídica e consequentemente o próprio Estado Democrático de Direito, tendo em vista que a ausência de qualquer sanção em um sistema jurídico, decerto, violaria diversos princípios e tornaria inexequível a segurança, enquanto função primordial do Direito.

Partindo das premissas até então desenvolvidas, temos que uma sanção, porventura instituída normativamente pelo Estado, deverá ser aplicada, no campo tributário, a todo e qualquer contribuinte que não atente para a conduta a ser praticada (ausência, por exemplo, de uma determinada obrigação acessória e que implique na aplicação de uma multa de caráter pecuniário).

Contudo, tendo o contribuinte se insurgido de forma litigiosa em relação a uma sanção que lhe foi aplicada e tendo decisão favorável transitada em julgado em última instância, seja no controle difuso ou concentrado, deverá o Estado abster-se de manter a referida sanção, uma vez que houve a desjurisdicção da norma questionada.

É pacífico o entendimento que *in casu* não se deve falar em limitação de efeitos, tendo em vista que a manutenção dos efeitos da norma inconstitucional, violaria a própria segurança jurídica.

Aliás, nesse caso em comento, a segurança jurídica está estritamente ligada ao princípio da legalidade o que, evidentemente, nem sempre ocorrerá. Inquestionável, nestas hipóteses, a possibilidade do contribuinte em repetir o valor indevidamente recolhido, quando a sanção tiver caráter pecuniário.

Colocação interessante sobre o tema faz Octávio Campos Fischer¹⁶⁷ ao abordar duas situações relativas às normas sancionatórias: a inconstitucionalidade de norma sancionatória mais gravosa e a inconstitucionalidade de norma sancionatória mais benéfica.

De fato, é possível a instituição de sanções mais gravosas aos contribuintes em relação às já existentes. No entanto, e assim concordamos com Octávio Campos Fischer, no caso das novas sanções exacerbarem os limites impostos constitucionalmente (como a vedação ao confisco, por exemplo), deverá o Supremo Tribunal Federal fazer retroagir seus

efeitos, fazendo valer a norma antes revogada, tendo em vista ser mais benéfica ao contribuinte.

Aliás, nesses casos *um importante ponto a ser abordado é que, efetivamente, deverá prevalecer o princípio da nulidade, uma vez que diversos princípios, como a segurança jurídica, confiança, retroatividade benigna e legalidade caminham juntos, sem qualquer tipo de conflito.*

Nos casos em que, ocorrendo a instituição de sanção menos gravosa ao contribuinte e que, posteriormente seja a referida sanção declarada inconstitucional em função da ilegalidade, por exemplo, há de se considerar também a *não* aplicação da limitação dos efeitos temporais, isto porque não há que se falar em segurança jurídica ou mesmo em confiança por parte do contribuinte, uma vez que este tinha uma conduta com base em norma precária, eivada de inconstitucionalidade.¹⁶⁸

Nesse caso, não há que se falar em modulação, pois não estão presentes seus requisitos (jurisprudência consolidada sobre a matéria, com decisão transitada em julgado); essa é a regra geral, todavia, uma vez reconhecida a presença dos fundamentos inerentes à modulação (a depender da peculiaridade do caso), esta deverá ser aplicada.

3.4. Declaração de Inconstitucionalidade de Condutas anteriormente lícitas - efeitos

A boa-fé e a confiança devem nortear as relações jurídicas entre o Estado e os cidadãos, ou seja, ao se introduzir uma norma jurídica pelo Poder Competente, confia o referido Poder que a aludida norma será observada pelos seus destinatários.

Para melhor exteriorizar a teoria aqui abordada, mister se faz introduzir um hipotético caso, como também o fez Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁶⁹ ao tratar de semelhante

¹⁶⁷ FISCHER, Octávio Campos. *Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 303.

¹⁶⁸ O entendimento aqui exposto não deverá ser aplicado, insistimos mais uma vez, se houver decisão proferida seja pelo Supremo Tribunal Federal seja pelo Superior Tribunal de Justiça, de natureza irrecorrível e favorável ao contribuinte. Ou seja, caso o Tribunal altere seu entendimento de forma abrupta, deverá modular os efeitos da sua decisão, com base nos princípios da confiança, boa-fé, irretroatividade e segurança jurídica, ainda que em detrimento ao da legalidade.

¹⁶⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio Pimenta. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

tema. Introduzida norma no sistema que isentava determinada contribuinte de recolher o tributo “X” em suas operações, mas que, posteriormente, a referida norma é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tendo a respectiva decisão transitado em julgado, questiona-se se há a possibilidade de a Fazenda Pública efetuar lançamento tributário a fim de cobrar o tributo não recolhido no período compreendido pela isenção.

Pensamos que sim, primeiro porque o Poder Judiciário não deverá modular os efeitos da referida decisão, tendo em vista que não se encontram presentes as razões de segurança jurídica, boa-fé e a confiabilidade do contribuinte em relação às normas inseridas no sistema. Aqui, a confiança e boa-fé não restaram caracterizadas, *os contribuintes deixaram de recolher tributo sob a égide de norma inconstitucional*.¹⁷⁰ Difícil sustentar a segurança jurídica no caso de norma contestada e sem qualquer tipo de harmonia entre a norma que concedeu a isenção e Constituição Federal.

De fato, muitas vezes o Supremo Tribunal Federal entendeu, como nas hipóteses do subcapítulo 3.2. que a eventual ilegalidade de uma norma jurídica não teria o condão de fazer retroagir seus efeitos de norma declarada inconstitucional.

Não havendo decisão transitada em julgado proferida pelo Supremo Tribunal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, *favorável ao contribuinte*, inaplicável será a modulação. Lembremos que o instituto da modulação deverá ser utilizado com grande parcimônia e que a regra geral é a da nulidade da norma declarada inconstitucional. Embora as garantias e direitos sejam direcionados aos contribuintes, especificamente, no campo tributário, os mesmos têm limites de aplicabilidade. O contribuinte, no caso de vir a ser declarada a inconstitucionalidade da norma isentiva, somente será responsável pelo pagamento do principal, sem aplicação de multa e da correção monetária, uma vez que a conduta, antes de ser declarada inconstitucional, era tida como lícita, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN¹⁷¹.

¹⁷⁰ Posição diversa adotam Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Octávio Campos Fischer.

¹⁷¹ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

CAPÍTULO IV – APLICABILIDADE DOS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS A ALGUNS CASOS CONCRETOS – DA TEORIA À PRÁTICA

4. Declaração de Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91

Informamos inicialmente que *não* adentraremos no mérito das questões aqui estudadas, tendo em vista que não é o objetivo do presente trabalho rediscutir as matérias em si, mas apenas e com base no panorama jurisprudencial, analisar os efeitos de uma alteração na jurisprudência que se acreditava consolidada. Dessa forma, a abordagem em relação ao mérito terá apenas uma natureza histórica.

Discute-se na presente tese, que não caberia à lei ordinária disciplinar prazo prescricional ou decadencial em relação às contribuições sociais, como o fez a Lei ordinária de nº 8.212/91, em seus artigos 45 e 46¹⁷². Sendo assim, os contribuintes insurgiram-se em relação à aludida norma, argumentando basicamente a violação ao art. 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal¹⁷³, que determina a competência da lei complementar em disciplinar, entre outras coisas, a prescrição e decadência em matéria tributária.

Desta forma, o Supremo Tribunal Federal vinha apreciando, desde 1992 (decisão Plenária nos autos do RE nº 138.284-8¹⁷⁴, a inconstitucionalidade em relação à disciplina da

¹⁷² “Art. 45. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

(...)

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”

¹⁷³ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, *prescrição e decadência tributários;*” (grifamos)

¹⁷⁴ “EMENTA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de segurança social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”).

III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da segurança social (Lei 7.689/88, art. 1.).

prescrição e decadência das contribuições, sustentando o eminente Relator, Ministro Carlos Veloso, naqueles autos, que “a questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b; art. 149)”.

No RE nº 138.284-8, embora o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a possibilidade de instituição de contribuição social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, por meio de lei ordinária, entendeu aquele Egrégio Tribunal *que a matéria referente à prescrição e decadência deve ser disciplinada por meio de lei ordinária.*

No mesmo sentido foi mantido o entendimento nos autos do RE nº 396.266-3 (DJU: 07/05/2004), cujo Relator também era o Ministro Carlos Velloso. Tendo em vista, o panorama da jurisprudência amplamente favorável aos contribuintes, os Ministros do Supremo Tribunal Federal vinham, com base no art. 557 do Código de Processo Civil, negando seguimento aos recursos interpostos pela União¹⁷⁵.

Até que, por meio de decisão Plenária, nos autos do Recurso Extraordinário nº 559.943¹⁷⁶, a Egrégia Corte se pronunciou pela efetiva inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos do acórdão ora transscrito:

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PREScriÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Repcionados

V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.” (DJU: 28.08.1992)

¹⁷⁵ RE 552855 (DJU: 12.09.2007), RE 542909 (09.08.2007), RE 540704 (09.08.2007).

¹⁷⁶ Foram julgados também na mesma seção os recursos extraordinários nº 556.664, 559.882 e 560.626.

pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.”

Independentemente, do acerto ou não da decisão ora transcrita, o que evidentemente é despiciendo nos termos do objeto do presente trabalho, cumpre esclarecer que foi aventado pelo Ministro Gilmar Mendes, após ser provocado por uma das partes, a possibilidade da modulação de efeitos no presente caso. Neste sentido manifesta-se o Ministro Gilmar Mendes:

“Diante da repercussão que o assunto e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Neste sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. *No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo a ação ajuizada antes da conclusão do presente julgamento.* Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgado.”¹⁷⁷

A tese de modulação no caso ora analisado foi acolhido pela maioria, restando vencido o Ministro Marco Aurélio.

Contudo, diante das premissas apresentadas no presente trabalho, não teríamos, sob nenhuma hipótese, como corroborar com o entendimento dos ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal, vejamos porquê.

Infere-se do referido julgado que a principal razão pela qual foram limitados os efeitos temporais em relação à declaração de inconstitucionalidade foi a segurança jurídica.

¹⁷⁷ Grifamos.

A modulação, nos termos aqui propostas, somente deverá ser aplicada quando houver decisão anterior à alteração jurisprudencial transitado em julgado, proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, conclui-se que a segurança jurídica decorre, no presente caso, da previsibilidade dos contribuintes em se planejarem jurídica e economicamente com base na jurisprudência consolidada (*decorrente de vários trânsitos em julgado*) sobre determinada matéria. E analisando o histórico dos julgados, inclusive com decisões plenárias proferidas favoravelmente ao contribuinte, não se pode falar na hipótese sobre “insegurança” ou em alteração jurisprudencial, isto porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal *sempre caminhou no mesmo sentido*, qual seja, de considerar inconstitucional os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

Manifestou-se o Ministro Marco Aurélio no mesmo julgamento:

“A matéria versada não é nova e o primeiro pronunciamento do Tribunal quanto à necessidade de lei complementar – recordo que a Lei nº 8.212/91 é de 24 de julho de 1991 – ocorreu em 1992. Este Plenário – já estava inclusive compondo-o -, sem voto discrepante, assentou, na dicção do relator, ministro Carlos Velloso, a indispensável observância do instrumento – lei complementar – para alcançar-se a disciplina da prescrição e da decadência. Assim, repito – e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado -, decidiu o Pleno no Recurso Extraordinário nº 138.284-8, em 1º de julho de 1992.”

Concordamos integralmente com o Ministro Marco Aurélio e embora não tenha ficado claro no voto do Min. Gilmar Mendes que foi no sentido de limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, parece-nos, ainda que de forma hipotética, que as reais razões foram de caráter financeiro, ou seja, as inúmeras ações de repetição de indébito que poderiam os contribuintes ingressar a fim recuperar os valores recolhidos indevidamente.

Aliás, a insegurança jurídica mencionada no voto do Ministro Gilmar Mendes, na verdade, é voltada ao contribuinte, uma vez que este teve frustrada sua expectativa de que, após o julgado, poderia ter o retorno dos valores recolhidos em prazo superior aos 5 anos. Frustra ainda a confiança e boa-fé, pois na verdade, o que fez o Supremo Tribunal Federal, data máxima vénia, foi desconfigurar a própria segurança jurídica.

Diante do panorama apresentado, é inegável não se aplicar o instituto da modulação, uma vez que seus requisitos não estavam presentes.

4.1. Crédito-Prêmio de IPI

Em 05 de março de 1969 foi publicado o Decreto-Lei nº 491¹⁷⁸, cujo objetivo era incentivar a exportação de produtos brasileiros, conferindo créditos tributários sobre o valor das vendas para o exterior. O valor dos créditos era calculado sobre o valor FOB das mercadorias exportadas, tendo como base as alíquotas previstas na Tabela do IPI, com um teto máximo de 15%.

Posteriormente, o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72 estendeu o benefício fiscal em comento ao produtor-vendedor do produto, desde que este fosse destinado às empresas exportadoras.

Com o Decreto-Lei nº 1.894/81, alterou-se a redação do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, restringindo a fruição do crédito-prêmio do IPI apenas para as empresas comerciais exportadoras e para as empresas industriais-exportadoras, excluindo, deste modo, as empresas industriais vendedoras de produtos destinados à exportação.

Vale destacar que o art. 1º do Decreto-lei nº 1.658/79 estabeleceu a redução gradual do benefício fiscal em comento, para que sua extinção ocorresse em 30/06/1983.

Todavia, antes do referido termo final, sobreveio o já citado Decreto-Lei nº 1.894/81, que expressamente conservou, segundo argumentação dos contribuintes, o crédito-prêmio de IPI, nos termos abaixo:

“Art 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

¹⁷⁸ “ART.1º - As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como resarcimento de tributos pagos internamente. (O estímulo fiscal do art. 1º é extinto pelo Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979)”

I – omissis.

II- o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.”

Desta forma, sustentam os contribuintes, que a norma criada através deste dispositivo normativo revogou tacitamente o art. 1º do Decreto-lei nº 1.658/79, que estipulava termo final para fruição do crédito-prêmio de IPI, permanecendo vigente tal benefício fiscal.

E como a União não vem reconhecendo a vigência do aludido crédito-prêmio do IPI até os dias atuais, os contribuintes buscaram no Poder Judiciário seu direito a usufruir os referidos créditos. E o Superior Tribunal de Justiça vinha julgando favoravelmente aos contribuintes, como se infere dos julgados a seguir transcritos:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - JULGAMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL EQUIVOCADAMENTE TIDO COMO PREJUDICADO - SÚMULA 126/STJ NÃO APLICÁVEL - CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI - JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

1. Inaplicável a Súmula 126/STJ, se o acórdão recorrido não contém fundamento constitucional suficiente para mantê-lo.
2. Regimental provido, para julgamento de agravo anterior que, equivocadamente, se teve como prejudicado.
3. Confirmação da decisão monocrática, que seguiu a jurisprudência dominante desta Corte, no sentido de que, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 1.724/79, ficaram sem efeito os Decretos-leis 1.722/79 e 1.658/79, tornando-se aplicável o Decreto-lei 491, expressamente referido no Decreto-lei 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo.
4. Agravo regimental provido, para julgamento do agravo anterior e improvido este.”

(AgRg nos EDcl no RESP 380575/RS. Órgão Julgador: 2ª Turma do STJ.
Rel: Ministra ELIANA CALMON. Publicado no DJ 5/03/2004.)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido que o benefício denominado Crédito-Prêmio do IPI não foi abolido do nosso ordenamento jurídico tributário.
2. Precedentes: RE nº 186.359/RS, STF, Min. Marco Aurélio, DJ de 10.05.02, p. 53; AGA nº 398.267/DF, 1ª Turma, STJ, DJU de 21.10.2000, p. 283; AGA nº 422.627/DF, 2ª Turma, STJ, DJU de 23.09.2002, p. 342;

AGREsp nº 329.254/RS, 1ª Turma, STJ, DJ de 18.02.2002, p. 264; REsp nº 329.271/RJ, 1ª Turma, STJ, DJ de 08.10.2001, p. 182, entre outros.

3. Recurso da Fazenda Nacional conhecido, porém, improvido.”

(RESP 576873 / AL. Órgão Julgador: 1ª Turma do STJ. Rel: Ministro JOSÉ DELGADO. DJ 16.02.2004)

Na mesma linha cabe mencionar diversos outros julgados: Agravo de Instrumento nº 239.716/DF (DJU: 28.02.2000, 1ª Turma), Recurso Especial nº 449.471/RS (DJU: 16.02.2004, 2ª Turma) e Recurso Especial nº 361.352 (DJU: 15.10.2002). De tal forma se tornara pacífica a jurisprudência sobre o tema que o próprio Superior Tribunal de Justiça vinha negando seguimento aos recursos fazendários de forma monocrática nos termos do AG nº 484.819¹⁷⁹, cujo relator foi o Ministro Luiz Fux.

¹⁷⁹ "AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 484.819 - DF (2002/0145002-0) RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : FABRÍCIO DA SOLLER E OUTROS AGRAVADO : CARROCERIAS NIELSON S/A ADVOGADO : ANTÔNIO CARLOS DE BRITO DECISÃO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETOS-LEIS NºS 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81.

1. Em face da declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, os Decretos-leis nº 1.722/79 e 1.658/79, ali referidos, restaram inaplicáveis. Consequentemente, por disposição expressa do Decreto-lei nº 1.894/81, impõe-se a aplicação do Decreto-lei 491/69, que restaurou o benefício **do** crédito-prêmio **do** IPI, sem qualquer definição acerca de prazo. Precedentes da 1ª Seção.
2. Agravo de instrumento conhecido para negar provimento ao próprio recurso especial, nos moldes do artigo 557, caput c.c. artigo 544, § 3º, 1ª parte do CPC.

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela União com fulcro no artigo 544 do CPC contra decisão de fl. 123 que não admitiu seu recurso especial, porquanto a tese adotada no acórdão recorrido apresenta-se em harmonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que é aplicável o Decreto-Lei 491/69, expressamente mencionado no Decreto-Lei 1894/81 que restaurou o benefício do crédito-prêmio **do** IPI, sem definição de prazo.

Presentes as peças essenciais e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, impõe-se a análise do seu mérito. Noticiam os autos que Carrocerias Nielson S/A, ora agravada, ajuizou ação de natureza declaratória em face da União, visando ao reconhecimento da existência de relação jurídico-tributária entre as partes, no sentido de continuar a fruir o incentivo fiscal do crédito-prêmio do IPI, nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491 de 05 de março de 1969, bem como para compensar o referido crédito com outros impostos federais.

A sentença ateve-se em declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1724/79, conforme noticiado no relatório do acórdão recorrido, constante à fl. 45 dos autos. Em remessa oficial, foram os autos ao TRF-1ª Região, tendo o acórdão mantido a sentença, declarando ser pacífico o entendimento de que é inconstitucional o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1724/79, devendo o autor, ora agravado, continuar a usufruir do incentivo fiscal do crédito-prêmio do IPI, conforme preconizado no artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69. A União opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados, nos seguintes termos, verbis:

-º (...)

Decido.

O recurso especial preencheu os requisitos de admissibilidade, o tema está devidamente prequestionado e o dissídio obedeceu às exigências regimentais. Com efeito o STJ tem corroborado o entendimento de que com a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, os Decretos-leis nº 1.722/79 e 1.658/79, ali referidos, restaram inaplicáveis. Assim sendo, por disposição expressa do Decreto-lei nº 1.894/81, impõe-se a aplicação do Decreto-lei 491/69, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem qualquer definição acerca de prazo. Neste sentido foi a posição do Pleno do Colendo STF, quando do julgamento do RE nº 186.359/RS, assim ementado: "TRIBUTO - BENEFÍCIO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. Surgem inconstitucionais o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e o inciso I do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, no que implicaram a autorização ao Ministro de Estado da

Conclui-se, desta forma, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça conferiu aos contribuintes a plena previsibilidade e segurança no sentido de que estes poderiam se planejar a fim de incrementar suas exportações com base nos aludidos incentivos fiscais, inclusive com a ocorrência do trânsito em julgado de diversos acórdãos.

Entretanto, o supracitado entendimento pacífico de ambas as Turmas do Superior Tribunal de Justiça foi contestado por um acórdão, não unânime, da 1ª Turma, nos autos do RESP nº 591.708/RS, publicado em 09/08/2004, que entendeu que o crédito-prêmio de IPI fora extinto em 1983. Abaixo colacionamos a ementa do acórdão referido:

Fazenda para suspender, aumentar, reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os incentivos fiscais previstos nos artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969." (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ, 10.05.02, pág. 00053). Nesse sentido, colaciona-se os seguintes precedentes do STJ: "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. MOMENTO. EXTINÇÃO. MATÉRIA PACÍFICA. Inviável o recurso especial que visa discutir matéria já pacificada no âmbito desta Corte, no sentido de que com a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, também restaram inaplicáveis os Decretos nº 1.722/79 e 1.658/79, os quais eram referidos pelo primeiro diploma. Dessa forma, é aplicável o Decreto-lei 491/69, expressamente mencionado no Decreto-lei 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo. Precedentes. Agravo regimental improvido." (AGA nº 398.267/DF, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 21/10/2002, PG:00283) "AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI. DECRETO-LEI Nº 1.658/79. INAPLICÁVEL. PRECEDENTES. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que os Decretos-leis 1.722 e 1.658/79 restaram inaplicáveis com a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, que a eles se reportava. Agravo regimental a que se nega provimento." (AGA nº 422.627/DF, 2ª Turma, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 23/09/2002, PG:00342)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. DECRETOS-LEIS NºS 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR.

1. Agravo Regimental contra decisão que deu provimento ao recurso especial ofertado pela agravada. 2. Acórdão a quo que considerou que o crédito-prêmio do IPI, previsto no Decreto-Lei nº 491/69, extinguiu-se em junho de 1983, por força do Decreto-lei nº 1.658/79. 3. Declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, consequentemente ficaram sem efeito os Decretos-Leis nºs 1.722/79 e 1.658/79, aos quais o primeiro diploma se referia.

4. É aplicável o Decreto-Lei nº 491/69, expressamente mencionado no Decreto-Lei nº 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo. 5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção desta Corte Superior. 6. Agravo regimental improvido." (AGRESP nº 329.254/RS, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 18/02/2002, PG:00264) "TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. DECRETOS-LEIS NºS 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual o crédito-prêmio previsto no Decreto-Lei nº 491/69 se extinguiu em junho de 1983, por força do Decreto-Lei nº 1.658/79. 2. Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, consequentemente ficaram sem efeito os Decretos-Leis nºs 1.722/79 e 1.658/79, aos quais o primeiro diploma se referia. 3. É aplicável o Decreto-Lei nº 491/69, expressamente mencionado no Decreto-Lei nº 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo. 4. Precedentes desta Corte Superior. 5. Recurso provido."(RESP nº 329.271/RS, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 08/10/2001, PG:00182) Desta forma,o acórdão recorrido decidiu em sintonia com a jurisprudência firmada neste E. S.T.J., razão pela qual o direito de a empresa ser beneficiada pelo crédito-prêmio do IPI deve ser reconhecido, como declarado pelo acórdão recorrido que manteve a sentença de 1º grau. Ex positis, CONHEÇO do agravo de instrumento para NEGAR PROVIMENTO ao próprio recurso especial, nos moldes do artigo 557, caput c.c. artigo 544, § 3º, 1ª parte do CPC. Intimem-se.

Brasília (DF), 21 de maio de 2003.

MINISTRO LUIZ FUX
Relator."

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69 (ART. 1º). INCONSTITUCIONALIDADE DA DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA AO MINISTRO DA FAZENDA PARA ALTERAR A VIGÊNCIA DO INCENTIVO. EFICÁCIA DECLARATÓRIA E EX TUNC. MANUTENÇÃO DO PRAZO EXTINTIVO FIXADO PELOS DECRETOS-LEIS 1.658/79 E 1.722/79 (30 DE JUNHO DE 1983).

1. O art. 1º do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79, fixou em 30.06.1983 a data da extinção do incentivo fiscal previsto no art. 1º do Decreto-lei 491/69 (crédito-prêmio de IPI relativos à exportação de produtos manufaturados).
2. Os Decretos-leis 1.724/79 (art. 1º) e 1.894/81 (art. 3º), conferindo ao Ministro da Fazenda delegação legislativa para alterar as condições de vigência do incentivo, poderiam, se fossem constitucionais, ter operado, implicitamente, a revogação daquele prazo fatal. Todavia, os tribunais, inclusive o STF, reconheceram e declararam a inconstitucionalidade daqueles preceitos normativos de delegação.
3. Em nosso sistema, a inconstitucionalidade acarreta a nulidade ex tunc das normas viciadas, que, em consequência, não estão aptas a produzir qualquer efeito jurídico legítimo, muito menos o de revogar legislação anterior. Assim, por serem inconstitucionais, o art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e o art. 3º do Decreto-lei 1.894/81 não revogaram os preceitos normativos dos Decretos-leis 1.658/79 e 1.722/79, ficando mantida, portanto, a data de extinção do incentivo fiscal.
4. Por outro lado, em controle de constitucionalidade, o Judiciário atua como legislador negativo, e não como legislador positivo. Não pode, assim, a pretexto de declarar a inconstitucionalidade parcial de uma norma, inovar no plano do direito positivo, permitindo que surja, com a parte remanescente da norma inconstitucional, um novo comando normativo, não previsto e nem desejado pelo legislador. Ora, o legislador jamais assegurou a vigência do crédito-prêmio do IPI por prazo indeterminado, para além de 30.06.1983. O que existiu foi apenas a possibilidade de isso vir a ocorrer, se assim o decidisse o Ministro da Fazenda, com base na delegação de competência que lhe fora atribuída. Declarando inconstitucional a outorga de tais poderes ao Ministro, é certo que a decisão do Judiciário não poderia acarretar a consequência de conferir ao benefício fiscal uma vigência indeterminada, não prevista e não querida pelo legislador, e não estabelecida nem mesmo pelo Ministro da Fazenda, no uso de sua inconstitucional competência delegada.
5. Finalmente, ainda que se pudesse superar a fundamentação alinhada, a vigência do benefício em questão teria, de qualquer modo, sido encerrada, na melhor das hipóteses para os beneficiários, em 05 de outubro de 1990, por força do art. 41, § 1º, do ADCT, já que o referido incentivo fiscal setorial não foi confirmado por lei superveniente.

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(RESP 591.708/RS. Órgão Julgador: Primeira Turma do STJ. Rel: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Publicado no DJ: 09.08.2004).”

Informe-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça se negou a modular os efeitos, apesar da sua nova orientação jurisprudencial, como deixa claro o Ministro José Delgado no sentido de que: “Deveras, a aplicação da ‘modulação temporal’ é situação excepcional, somente cabível no caso da declaração de constitucionalidade, porquanto as decisões judiciais da natureza da pleiteada *in casu*, têm eficácia *ex nunc*.¹⁸⁰

Ora, tal assertiva do ilustre Ministro é descabida, uma vez que, embora disponha o art. 27 da Lei nº 9.868/99 de que somente seria a aplicável a modulação nos casos em que se declara a constitucionalidade de lei (desde que presentes a segurança jurídica ou excepcional interesse social), tal artigo, a nosso ver, é inócuo diante da Constituição Federal, uma vez que a Carta Magna privilegia a segurança jurídica, devendo ser modulada a decisão judicial também nos casos de nova interpretação, ainda que não haja a declaração de constitucionalidade¹⁸¹. Competência esta também aplicada ao Superior Tribunal de Justiça, como também entende Tércio Sampaio Ferraz¹⁸²:

“Assim, partindo-se não necessariamente da Lei (Leis n. 9.868/99 e n. 9.882/99, mas, ao levá-las em consideração, partindo-se da decisão paradigmática supra mencionada anterior a elas e do princípio da razoabilidade que a informa, é possível ampliar-lhes o sentido, de modo a fazer compreender, também na competência do STJ, a hipótese de conferir efeito *ex nunc* às suas decisões”.¹⁸³

Aliás, como já afirmado, partir do pressuposto previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99 que a limitação dos efeitos temporais só seria aplicado quando da declaração de

¹⁸⁰ AgRg no Ag 886162 / PR, DJU: 04/09/2008.

¹⁸¹ Aliás, em relação à vigência ou não do crédito-prêmio do IPI, a matéria deverá ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal que, inclusive, já reconheceu a repercussão geral em relação ao caso, nos termos do RE-RG 577302, cujo Relator é o Ministro Ricardo Lewandowsky (DJU: 30.04.2008).

¹⁸² FERRAZ, Tércio Sampaio. *Irretroatividade e Jurisprudência Judicial*. (In) *Efeito Ex Tunc e as Decisões do STJ*. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 25.

¹⁸³ No mesmo sentido Roque Antônio Carrazza: “Agora respondemos que sim, em que pese a inexistência de autorização em meio técnico-processual expresso. Sempre o auto-aplicável princípio da segurança jurídica impõe a fixação do período de transição a que estamos a aludir. Basta que esteja presente um dos supracitados pressupostos: ‘razões de segurança jurídica’ ou ‘excepcional interesse social’. *Segurança Jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais* (In) *Efeito Ex Tunc e as Decisões do STJ*. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 68.

inconstitucionalidade, implica na inadequação da referida Lei com a própria Constituição Federal, que outorga como direito e garantia fundamental a irretroatividade, segurança jurídica, boa-fé e a proteção da confiança, não cabendo, nem à Emenda Constitucional limitar o exercício daqueles princípios, nos termos do art. 60, par. 4º, da CF/88.

Fazer retroagir os efeitos de uma eventual alteração jurisprudencial há muito consolidada é fazer tabula rasa de diversos princípios constitucionais como a proteção da confiança, boa-fé e irretroatividade, sendo que este último se aplica inclusive às decisões judiciais. No mesmo sentido leciona Clemerson Merlin Cléve¹⁸⁴:

“Por isso, independentemente das decisões judiciais concretas, a jurisprudência presta-se a orientar a conduta do Poder Público (aqui, inclusive, do Judiciário) e dos particulares.”

E é inegável que ao manter, com base na jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, a confiabilidade e previsibilidade dos contribuintes, não poderia este Tribunal desconsiderar o seu entendimento, ainda que já ultrapassado, a fim de fazer retroagir os efeitos do seu novo entendimento, o que vem, mais uma vez, desrespeitar a segurança jurídica.

4.2. Isenção da COFINS das Sociedades – Súmula 276 e atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria

A contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 1991, cujo art. 6º, II, dispunha sobre a isenção das sociedades civis, nos termos do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87. Contudo, em 1996 a União publicou a Lei nº 9.430/96, cujo art. 56 determinou que: “As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991”.

Portanto, não entrando no mérito da possibilidade de Lei Ordinária revogar disposição normativa de Lei Complementar, cuja matéria não era de competência desta última, extinguiu a isenção disciplinada pela Lei Complementar nº 70/91. Diante do panorama

¹⁸⁴ CLÉVE, Clémerson Merlin. *Credito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres*. São Paulo: Manole, 2005, p. 143.

normativo, os contribuintes passaram a ingressar com diversas ações judiciais, sustentando em breve síntese que não poderia uma lei ordinária disciplinar o que estava regulamentado por lei complementar.

As ações começaram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que, em seus primeiros julgados entendeu¹⁸⁵, com base na hierarquia das leis, que uma lei ordinária não poderia revogar isenção concedida por lei complementar. Tanto foram os julgados¹⁸⁶ que o Superior Tribunal Justiça editou a Súmula nº 276, nos seguintes termos:

“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”

Nem se alegue, que o Superior Tribunal de Justiça, na verdade, nunca chegou a enfrentar a questão da hierarquia normativa posta na matéria em discussão, mas apenas, como sugere uma superficial leitura da Súmula, que a questão foi debatida unicamente com base no regime adotado pelo contribuinte para se beneficiar ou não da isenção, ou seja, lucro presumido ou real. De fato, a questão da natureza normativa das leis em debate foi, efetivamente, apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça nos termos do AgRg no Resp 747196¹⁸⁷.

E a Fazenda Pública inconformada, mesmo após a publicação da referida súmula, por diversas vezes tentou que seus recursos fossem admitidos e apreciados pelo Supremo Tribunal Federal, o que, contudo, vinha sendo negado por entender aquele Tribunal, em breve

¹⁸⁵ Entendemos que no presente caso, caberia, de fato, à lei ordinária revogar a aludida isenção, ainda que disciplinada por lei complementar, tendo em vista que a instituição de norma isentiva não é de sua competência, nos termos do art. 146 da Constituição Federal. Além do mais, a matéria, tal como posta, também deveria ser analisada, o que foi efetivamente feito, pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁸⁶ REsp 227939 SC 1999/0076239-8, DJ: 12/03/2001; REsp 260960 RS 2000/0052961-3, DJ :26/03/2001, AgRg no REsp 297461/PR 2000/0143771-2, DJ: 03/09/2001, AgRg no REsp 297461/PR 2000/0143771-2, DJ: 03/09/2001, AgRg no REsp 422741/MG 2002/0035148-1; DJ DATA:09/09/2002 .

¹⁸⁷ “RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ISENÇÃO RECONHECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 (ART. 6º, II) – REVOCAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA N. 9.430/96 – MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL – COMPETÊNCIA DO STJ.

O Tribunal de origem não utilizou em sua fundamentação dispositivos constitucionais que, por si só, fossem suficientes para mantê-la. Não há falar em competência da Suprema Corte nem de aplicação da Súmula 126 do STJ. A disposição contida no artigo 56 da Lei n. 9.430, de 27.12.1996, não detém a virtude de revogar a isenção da COFINS conferida pela Lei Complementar n. 70/91 às sociedades civis de profissão regulamentada, sob pena de se desconsiderar potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária. Súmula 276 deste Sodalício.

Agravo regimental desprovido.” (DJU: 05.09.2006 – grifamos)

síntese, que “A matéria, portanto, não se reveste de conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário”.¹⁸⁸

E de fato, a insistência do órgão fazendário acabou logrando êxito, eis que por decisão nos autos dos Recursos Extraordinários nº 377.457/PR¹⁸⁹ e 381.964/MG, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela incidência da Cofins sobre as sociedades prestadoras de serviço, entendimento diverso, portanto, ao do Superior Tribunal de Justiça, que inclusive já revogou a Súmula nº 276, acompanhando o entendimento do Supremo.

Ora, tendo em vista a alteração do panorama jurisprudencial, foi protocolada petição pelos contribuintes no sentido de ser atribuído à matéria em discussão a limitação dos efeitos temporais.

Manifestou-se o Ministro Gilmar Mendes sobre o assunto, afirmando inicialmente que a questão não comportava a modulação já que o Supremo Tribunal Federal já havia consolidado a questão quando do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1¹⁹⁰, insurgindo-se o Ministro Marco Aurélio, sustentando que naquele julgado a matéria em si não havia sido tratada de forma específica, mas apenas e tão somente decidiu que a lei complementar nº 70/91 era apenas formalmente complementar, mas materialmente deveria ser considerada como lei ordinária.

¹⁸⁸ AgRg no Re nº 274.362-3/RS, DJU: 08.02.2002.

¹⁸⁹ Segue Ementa do Recurso Extraordinário nº 377.457/PR (DJU: 19.12.2008):

“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.”

¹⁹⁰ “EMENTA. Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões “A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social” contidas no artigo 9º, e das expressões “Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias

Os debates continuaram, chegando a decidir a Egrégia Corte que no caso, para fins de uma eventual modulação, haveria de se considerar a hipótese do quorum previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99 (maioria de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal).

Ora, já defendemos no presente trabalho que o art. 27 da Lei nº 9.868/99, além de desnecessário é inconstitucional por se sobrepor a normas de natureza constitucional, entre outros motivos, por limitar de forma descabida a possibilidade de modulação, especialmente ao se referir apenas à hipótese da “declaração de inconstitucionalidade”.

Também nos casos de alteração abrupta de entendimento jurisprudencial deve-se aplicar a modulação, tendo em vista as razões de segurança jurídica e de todos os princípios que dela derivam, mediante um prévio juízo de ponderação, mesmo porque em diversas situações, como já demonstrado, o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes do advento da Lei nº 9.868/99, já se manifestava no sentido de manter a segurança jurídica.”¹⁹¹

posteriores, aquela publicação,...” constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.” (DJU: 1.06.1995)

¹⁹¹ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA JUDICANTE EM RAZÃO DA MATÉRIA. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E PATRIMONIAIS DECORRENTES DE ACIDENTE DO TRABALHO, PROPOSTA PELO EMPREGADO EM FACE DE SEU (EX-)EMPREGADOR. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. ART. 114 DA MAGNA CARTA. REDAÇÃO ANTERIOR E POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 45/04. EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCESSOS EM CURSO NA JUSTIÇA COMUM DOS ESTADOS. IMPERATIVO DE POLÍTICA JUDICIÁRIA. Numa primeira interpretação do inciso I do art. 109 da Carta de Outubro, o Supremo Tribunal Federal entendeu que as ações de indenização por danos morais e patrimoniais decorrentes de acidente do trabalho, ainda que movidas pelo empregado contra seu (ex-)empregador, eram da competência da Justiça comum dos Estados-Membros. 2. Revisando a matéria, porém, o Plenário concluiu que a Lei Republicana de 1988 conferiu tal competência à Justiça do Trabalho. Seja porque o art. 114, já em sua redação originária, assim deixava transparecer, seja porque aquela primeira interpretação do mencionado inciso I do art. 109 estava, em boa verdade, influenciada pela jurisprudência que se firmou na Corte sob a égide das Constituições anteriores. 3. Nada obstante, como imperativo de política judiciária -- haja vista o significativo número de ações que já tramitaram e ainda tramitam nas instâncias ordinárias, bem como o relevante interesse social em causa --, o Plenário decidiu, por maioria, que o marco temporal da competência da Justiça trabalhista é o advento da EC 45/04. Emenda que explicitou a competência da Justiça Laboral na matéria em apreço. 4. A nova orientação alcança os processos em trâmite pela Justiça comum estadual, desde que pendentes de julgamento de mérito. É dizer: as ações que tramitam perante a Justiça comum dos Estados, com sentença de mérito anterior à promulgação da EC 45/04, lá continuam até o trânsito em julgado e correspondente execução. Quanto às aquelas cujo mérito ainda não foi apreciado, hão de ser remetidas à Justiça do Trabalho, no estado em que se encontram, com total aproveitamento dos atos praticados até então. A medida se impõe, em razão das características que distinguem a Justiça comum estadual e a Justiça do Trabalho, cujos sistemas recursais, órgãos e instâncias não guardam exata correlação. 5. O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência ex ratione materiae. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do Magno Texto. 6. Aplicação do precedente consubstanciado no julgamento do Inquérito 687, Sessão Plenária de 25.08.99, ocasião em que foi cancelada a Súmula 394 do STF, por incompatível com a Constituição de 1988, ressalvadas as decisões proferidas na vigência do verbete. 7. Conflito de competência que se resolve, no caso, com o retorno dos autos ao Tribunal Superior do Trabalho.” (CC 7204 / MG, DJU: 09.12.2005 – grifamos).

Ademais, ainda que se entenda constitucional o atual dispositivo que trata das hipóteses de modulação, o que se admite apenas por amor à dialética, ele se refere exclusivamente às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei, que segundo o mesmo, exige quorum qualificado.

Contudo, no presente caso não é essa a hipótese como registra de forma magistral Luis Roberto Barroso¹⁹²:

“Pois bem. Em se tratando de modulação por mudança de jurisprudência, data máxima venia, não há que se falar na aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99 e, por consequência, no quorum de dois terços nele previsto. Com efeito, o dispositivo invocado versa sobre a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em abstrato pelo STF. No presente caso, porém, - e o ponto dispensa maiores considerações - em momento algum se pronunciou a inconstitucionalidade de lei. Ao revés, o entendimento dessa Eg. Corte quanto ao mérito, em última análise, foi no sentido da validade da alteração produzida pela Lei nº 9.430/96.”

Na presente questão tem-se em vista uma jurisprudência consolidada, inclusive com a existência de Súmula sobre o assunto (Súmula 276), não havendo como argumentar, que não havia uma real e justa expectativa dos contribuintes em não mais pagarem a Cofins (independentemente de ser justa ou não a aludida isenção). E o Supremo Tribunal Federal considerou, diversas vezes (reforçando a ideia de confiança), que a matéria tinha natureza infraconstitucional.

Acompanhamos, desta forma, o Min. Celso de Melo (RE nº 377.457-3) ao afirmar que:

“1. Mandado de segurança contra ato do Presidente da Câmara dos Deputados. Vacância dos cargos de Deputado Federal dos litisconsortes passivos, Deputados Federais eleitos pelo partido Impetrante, e transferidos, por vontade própria, para outra agremiação no curso do mandato.
(...)

10. Razões de segurança jurídica, e que se impõem também na evolução jurisprudencial, determinam seja o cuidado novo sobre tema antigo pela jurisdição concebido como forma de certeza e não causa de sobressaltos para os cidadãos. Não tendo havido mudanças na legislação sobre o tema, tem-se reconhecido o direito de o Impetrante titularizar os mandatos por ele obtidos nas eleições de 2006, mas com modulação dos efeitos dessa decisão para que se produzam eles a partir da data da resposta do Tribunal Superior Eleitoral à Consulta n. 1.398/2007. 11. Mandado de segurança conhecido e parcialmente concedido.” (Mandado de Segurança nº 26604/DF, DJU: 03.10.2008).

¹⁹² BARROSO, Luis Roberto. Parecer apresentado em Embargos de Declaração protocolado nos autos do Recurso Extraordinário nº 377.457.

“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** o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste **não sejam frustradas** por atuação **inesperada** do Poder Público, **como sucederia** em situações, como a ora em exame, **em que se registra** clara ruptura de paradigmas, **com a prolação** de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária”¹⁹³

Não interessa, portanto, se na presente ação houve ou não “declaração de inconstitucionalidade” ou que não haveria o quorum previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99, mas, o que evidentemente importa é se verificar se teriam os contribuintes legítimas expectativas em relação à isenção do tributo.

E no caso, certamente há, com base em Súmula, ainda que não vinculante, decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a matéria não era de sua competência, sendo, assim, imperativo a concessão dos efeitos modulatórios.

4.3. Crédito de IPI – alíquota zero

Outro notório caso na esfera tributária, em que também o Supremo Tribunal Federal foi obrigado a se posicionar em relação à modulação é a tese defendida pelos contribuintes de que na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tais operações gerariam direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Sustentam os contribuintes que o não creditamento violaria o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, II, da Constituição Federal que assim dispõe:

“Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - Produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

¹⁹³ grifos no original.

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)".

Afirmam ainda, que o entendimento contrário da Secretaria da Receita Federal ao vedar o aludido creditamento anularia a cadeia de créditos e débitos, previstos nos impostos indiretos, tais como o próprio IPI e o ICMS¹⁹⁴, devendo, portanto, ser reconhecido o direito ao respectivo creditamento pelo Poder Judiciário.

Os litígios foram se acumulando até que, começaram a ser apreciados pelo Supremo Tribunal Federal¹⁹⁵. Desta forma, em 18.12.2002, a Egrégia Corte acatou a tese aventada pelos contribuintes, possibilitando o efetivo creditamento nas operações que envolvessem a aquisição de insumos tributados à alíquota zero, nos termos do acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 350.446/PR¹⁹⁶:

“Ementa.CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.”

Um ponto há de ser destacado na presente ação e que é de fundamental importância para o correto deslinde da questão; é que até a presente data a referida decisão ainda não transitou em julgado, bem como os outros acórdãos proferidos no mesmo sentido.

¹⁹⁴ No caso do ICMS, não há a referida possibilidade de creditamento, tendo em vista que a própria Constituição Federal veda seu aproveitamento, nos termos do art. 153, 2º, II, ‘a’.

“Art. 155 (...)

Par. 2º(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”

¹⁹⁵ Não abordaremos todo o histórico dos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, mas apenas os mais relevantes a fim de delimitarmos um marco referencial para identificar se houve ou não uma efetiva “ruptura” entre a jurisprudência passada e atual a ensejar uma modulação dos efeitos temporais.

¹⁹⁶ DJU: 06.06.2003.

Sobre o tema foram proferidas diversas decisões, inclusive monocráticas (Recursos Extraordinários nº 353668, DJ 13-06-2003, 357.277, DJ 13-06-2003 e 358493, DJU: 13.06.2003), com base no entendimento supracitado, *contudo em nenhuma delas houve o trânsito em julgado, tendo em vista os diversos recursos interpostos pela União.*

De fato, e diante do breve histórico aqui mencionado, poderia se supor que a matéria em questão estaria consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, *mas apenas parecia*, na medida em que em novo julgamento a Egrégia Corte, nos autos do Recurso Extraordinário nº 370.682¹⁹⁷ proferiu entendimento divergente, negando, portanto, a possibilidade de creditamento nas hipóteses de alíquota zero, conforme a ementa a seguir transcrita:

“EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário.

2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.
3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.
4. Recurso extraordinário provido.”.

Como nas outras hipóteses abordadas, não será objeto de análise o mérito da discussão em si, mas somente se nos casos analisados, poderia o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da decisão proferida, em face da existência de outros princípios em jogo.

Em relação à alteração da jurisprudência sobre o tema, manifestou-se o Ministro Ricardo Lewandowski no seguinte sentido:

“Senhor Presidente, antes de terminar o julgamento, tendo em conta a alteração na jurisprudência até agora assentada por esta Corte – e por uma estreita maioria hoje –, indago a Vossa Excelência se seria oportuno suscitar, desde logo, a eventual concessão de efeitos prospectivos a essa decisão hoje proferida.

(...)

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 matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto

¹⁹⁷ 19.12.2007

de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento até agora dominante.”

No referido julgamento surgiram alguns pontos a serem abordados, ainda que de forma sucinta, vejamos. *Primeiro* sustentou o Ministro Sepúlveda Pertence que no caso não haveria uma declaração de constitucionalidade em si, mas apenas uma alteração da jurisprudência¹⁹⁸ e que tal mudança, não ensejaria a modulação.

Em sentido semelhante se posicionou o Ministro Eros Roberto Grau:

“O preceito respeita à declaração *de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo*, quando se manifestem razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. *Cuida dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade. Inconstitucionalidade. Repito: Inconstitucionalidade.* O preceito visa minimizar eventuais efeitos perniciosos decorrentes da retroatividade dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade. Declarações de inconstitucionalidade não geram efeitos perniciosos ao operarem retroativamente. *Para tanto devem existir. Declarações de inconstitucionalidade de qualquer porção do ordenamento apenas o confirmam, positivamente. Não se modulam declarações de constitucionalidade de leis ou atos normativos* – toda a gente sabe disso.”¹⁹⁹

Ousamos discordar dos ilustres Ministros, pois, além de *não* se tratar de uma efetiva declaração de inconstitucionalidade, *também não se trata de uma declaração de constitucionalidade*, mas apenas de uma interpretação a ser conferida a dispositivo constitucional. Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal vem adotando o entendimento que no caso de alterações jurisprudenciais bruscas, há, de fato, a possibilidade de limitação dos efeitos, inclusive, nas hipóteses de controle difuso.

Aliás, reconheceu o próprio Ministro Gilmar Mendes nos autos do processo aqui comentado (Recurso Extraordinário nº 353. 657/PR), a possibilidade do Supremo Tribunal Federal em aplicar a modulação de efeitos na hipótese de uma ruptura jurisprudencial:

¹⁹⁸ “No caso não há a questão de constitucionalidade. Parece que é interpretação direta da Constituição. O problema é de reversão de jurisprudência. Susta-se a proclamação. Não é?”

¹⁹⁹ Grifamos.

“O Tribunal tem dado mostras, em larguíssima jurisprudência, no caso de eventual revisão de interpretação constitucional ou, ocasionalmente, de revisão de interpretação de caráter legal.”²⁰⁰

Segundo, e esta sim a questão mais relevante, foi observada pelo Ministro Joaquim Barbosa:

“Senhora Presidente, a questão começou a ser apreciada pela Corte na sessão plenária de 18.12.2002, por ocasião do julgamento do RE 350.446, do RE 353.668, do RE 357.277 e do RE 358.493; (...).

O primeiro acórdão a ser publicado foi o RE 350.446 (DJ de 06.06.2003). **Nenhum dos acórdãos dos casos-líder transitou em julgado**, já que pendia julgamento de embargos de declaração em todos eles.

Contudo, cerca de três meses após a sessão de julgamento do caso-líder (RE 350.446 – 18.12.2002), e mesmo antes da publicação do respectivo acórdão (06.06.2003), a Primeira Turma decidiu, na sessão de 25.02.2003, reexaminar a matéria no Plenário da Corte, como se lê no despacho proferido nos autos do RE 363.777 (DJ de 14.05.2003).”

Pelo que se infere da leitura dos votos proferidos, observa-se que a ausência de uma autêntica expectativa normativa, tendo em vista a inocorrência do trânsito em julgado (especialmente em função do constante inconformismo Fazendário), levou o Supremo Tribunal Federal a rejeitar a proposta de modulação, inicialmente, sugerida pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Em relação ao referido entendimento insurge-se Misabel Derzi²⁰¹:

“Esse fato inegável, ausência de coisa julgada, a estabilizar o entendimento do Supremo, efetivamente não permite a formação de uma expectativa normativa, de jurisprudência, sob a vigência da qual tivessem acontecido fatos jurídicos, a merecerem proteção contra a retroação, a partir da

²⁰⁰ No mesmo sentido profere entendimento semelhante Paulo de Barros Carvalho:

“A modulação dos efeitos em benefício da Segurança jurídica é tema conhecido pela Suprema Corte que se manifestara, já em 1977, pela possibilidade de concessão de efeitos *ex nunc* diante de hipótese de mudança substancial da jurisprudência assentada sobre o assunto. Ora, de ver está, não seria justo surpreender aqueles jurisdicionados que seguiram as diretrizes vigentes ao tempo da lei, agravado pelas sanções da ilicitude, precisamente quando da mudança de entendimento jurisprudencial, pela nova orientação deste Egrégio Tribunal.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos*. In: Direito Tributário em Questão, nº 1, 2008, p. 215).

²⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações do Poder Judicial de Tributar*. Tese apresentada para o Concurso para Professor Titular - Departamento de Direito Público, faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 18.11.2008, p. 435.

vigência da nova decisão. Em tais circunstâncias com propriedade evidencia-se

1.Inaplicabilidade plena do princípio da irretroatividade, pois ele não seria também aplicável para as leis que não chegam a nascer, não são definitivas ou não entram em vigor.

2.Mas existe a plena responsabilidade pelas declarações feitas, até mesmo por informações fornecidas por servidores públicos, muito mais razoável supor a responsabilidade por despachos e decisões monocráticas de Ministros da Corte Suprema, que aplicam a jurisprudência anterior, como se fosse precedente consolidado. *Em decorrência não se pode falar em irretroatividade, não será a hipótese, mas em proteção da confiança, casada com a boa-fé objetiva.*

(...)

Nessas circunstâncias, se não podemos falar em irretroatividade, certamente será totalmente adequado falar-se em proteção da confiança, por meio da boa-fé objetiva.”²⁰²

Trilhando pelo mesmo caminho, Ives Gandra da Silva Martins²⁰³ sustenta que no presente caso havia se configurado a *certeza e segurança* dos contribuintes em se planejarem econômica e juridicamente, com base nas decisões judiciais consolidadas, especialmente as do Supremo Tribunal Federal e que este Tribunal não poderia frustrar as referidas expectativas.

Em que pese os argumentos apresentados, não corroboramos com a idéia de que no presente caso haveria uma legítima expectativa normativa. Aqui já se ponderou sobre a necessidade de se estabelecer critérios objetivos para a limitação temporal dos efeitos no controle de constitucionalidade. Há de se ter em mente que a ausência de critérios claros pode nos levar, tal como os argumentos valorativos, a um discurso meramente retórico.

Tanto Misabel Derzi como Ives Gandra sustentam, em breve síntese, a necessidade de modulação no caso concreto, tendo em vista a jurisprudência “consolidada” e favorável aos contribuintes que possibilitava o creditamento do IPI nas operações envolvendo insumos tributados à alíquota zero.

Divergimos, pois não há o que se falar em expectativas normativas, segurança jurídica, confiança e boa-fé, mas apenas uma mera possibilidade de que o Tribunal Constitucional decidisse de forma definitiva a questão do creditamento do IPI.

²⁰² Grifos nossos e no original.

²⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Alíquota Zero e Crédito Escritural de Tributos Incidentes em Operações Anteriores – Efeito Prospectivo de Decisões da Suprema Corte sobre Matéria Constitucional – sua*

Como ressaltado no capítulo inicial o sistema jurídico repele quaisquer discursos de natureza meramente valorativa, tendo em vista a dificuldade de operacionalização de argumentos daquela natureza, é preciso que a “esperança” se constitua em legítima expectativa normativa. É necessário que este o valor seja introduzido no sistema jurídico, sendo mais preciso, isto ocorre somente com o trânsito em julgado, pois caso contrário permanecerá como mero valor.

Gustavo Valverde²⁰⁴ é enfático ao afirmar que:

“Os problemas sociais só passam a ser problema jurídico quando o próprio sistema jurídico os seleciona e lhes confere tratamento por meio de suas estruturas. Para a teoria de Luhman, o sistema jurídico toma os fatos externos em consideração, mas tão-somente como informações geradas internamente. Destarte, as mudanças do sistema só podem ser atribuídas à própria aplicação do Direito”.

Decerto, os valores da confiança, segurança só são operacionalizados pelo sistema jurídico quando inseridos neste, *que para nós só ocorre com a coisa julgada que visa por termo de forma definitiva aos litígios*. De tal sorte, se torna difícil a operacionalização e a aplicação dos argumentos expostos tanto por Ives Gandra da Silva Martins e como por Misabel Derzi.

Ora, quantas decisões monocráticas seriam necessárias para se conferir uma real segurança aos contribuintes (os autores falam, no caso do crédito do IPI – alíquota zero, que ocorreram mais de 60 decisões monocráticas sobre o tema)? Mais uma vez, afirmamos que *não importa o número de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal*, na medida em que tais decisões criam, tendo em vista que *não transitaram em julgado*, apenas uma mera expectativa, uma espécie de esperança que poderia ser concretizada normativamente caso o Supremo Tribunal Federal confirmasse de forma definitiva as decisões anteriormente proferidas a favor dos contribuintes.

Admissibilidade tanto em Controle Concentrado quanto em Controle Difuso. In. Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, São Paulo: Dialética, 2006.

²⁰⁴ VALVERDE, Gustavo. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

Desta forma, é inconcebível afirmar que no caso houve violação, ao se negar a modulação dos efeitos, da segurança jurídica, eis que o sistema jurídico só trabalha com valores normatizados, inseridos no mundo jurídico, caso contrário, permanecem como meros valores e mais nada. Tércio Sampaio Ferraz²⁰⁵ é exemplar:

“Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a certeza é um elemento primordial. Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações.”

4.4. (In) Constitucionalidade da Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS – Caso de Modulação?

Caso de grande repercussão no cenário jurisprudencial e tributário nos dias atuais é a discussão sobre a (in) constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS²⁰⁶. Em breve síntese, alegam as empresas que o ICMS, por não se constituir em faturamento, uma vez que apenas transita pelo patrimônio do contribuinte sem, contudo, pertencer-lhe, não poderia aquele tributo estar incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

Ou seja, os valores atinentes ao ICMS não se caracterizam como receita, mas sim como mera entrada transitória de dinheiro, que não tem efeitos sobre o patrimônio do contribuinte, seguida de saída e destinação de tais valores aos entes políticos competentes para arrecadá-los. Desta forma, haveria uma incongruência entre a Lei nº 9.718/98, que dispõe sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e do COFINS e o que dispõe o art. 195, I, da Constituição Federal, em relação ao conceito de faturamento.

Desconsiderando os breves argumentos apresentados, vamos à jurisprudência sobre o assunto. Inicialmente, ressalte-se que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência consolidada sobre o tema, vejamos:

²⁰⁵ FERRAZ, Tércio Sampaio. *Segurança Jurídica e normas gerais tributárias*. In: www.terciosampaioferraz.com.br, publicado em 15.08.2006.

²⁰⁶ Não vamos nos ater, como já informado, ao mérito da questão em si, tendo em vista não ser objeto do presente trabalho, mas apenas e tão somente a questão dos efeitos modulatórios.

“TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS: INCIDÊNCIA - INCLUSÃO NO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

1. O PIS e a COFINS incidem sobre o resultado da atividade econômica das empresas (faturamento), sem possibilidade de reduções ou deduções.
2. Ausente dispositivo legal, não se pode deduzir da base de cálculo o ICMS.
3. Recurso especial improvido.”²⁰⁷

Tal tema se consolidou de tal forma que foram editadas Súmulas, definindo a questão da impossibilidade de exclusão em relação à base de cálculo das contribuições:

“SÚMULA 94: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL;

SÚMULA 68: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

Apenas um registro, pois apesar da Súmula nº 94 tratar do Finsocial, entendemos que os temas e argumentos denotam características/notas semelhantes, logo, plenamente aplicável às discussões atuais.

Os contribuintes, apesar de terem seus recursos especiais improvidos pelo Superior Tribunal de Justiça, tiveram êxito em ter os respectivos recursos extraordinários admitidos pela Egrégia Corte. Desta forma, em 1999 o recurso excepcional de nº 240.785 começou a ser apreciado pelo Plenário daquela corte, sendo proferido voto favorável aos contribuintes pelo Ministro Marco Aurélio, após o referido voto, pediu vistas o Ministro Nelson Jobim. Após 7 anos, em 2006, o Plenário retomou o julgamento sendo proferido mais 5 votos, todos favoráveis à tese dos contribuintes²⁰⁸.

Inferindo a possibilidade de perda, tendo em vista a panorama amplamente desfavorável no âmbito do controle difuso, a União ingressou com uma Ação Direta de Constitucionalidade – ADC nº 18, requerendo a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, subsidiariamente, foi requerido também, em caso de inconstitucionalidade, que os efeitos da decisão tivessem natureza prospectiva “preservando-

²⁰⁷ REsp 501626 / RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJU: 15.09.2003. Vide também os acórdãos no mesmo sentido: RESP 501626-RS, AGRG NO RESP 463629-RS, AGRG NO AG 551806-PR, AG 529878.

²⁰⁸ Votaram favoravelmente aos contribuintes os Ministros: Marco Aurélio, Cármén Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Foi contra a tese dos contribuintes o Ministro Eros Roberto Grau.

se a validade de todos os créditos tributários já constituídos ao tempo do trânsito em julgado deste processo”.

Fundamentou ainda a União, para fins de modulação, tanto a “abrupta” alteração jurisprudencial, bem como os “nefastos” efeitos de uma eventual declaração de inconstitucionalidade aos cofres públicos²⁰⁹. Para nós, o alegado efeito financeiro, é irrelevante para o Direito, trata-se, mais uma vez de um argumento meramente retórico. Assim, que também consideramos como argumento da mesma natureza os contribuintes que ingressem com medida judicial, de natureza tributária, justificando para o não pagamento de determinado tributo que a negativa do pleito poderá gerar demissão de empregados, “quebra” de caixa e outros.

Retornando aos argumentos jurídicos, temos que atualmente o Supremo Tribunal Federal, acatou a tese fazendária (não em relação ao mérito, pelo menos por enquanto) no sentido de privilegiar o julgamento da ADC em detrimento do Recurso Extraordinário nº 240.785, suspendendo, desta forma, todas as demandas em relação à matéria até o seu término²¹⁰.

Logo, toda a apreciação da matéria se dará em torno da ADC nº 18. Voltando ao tema central do presente trabalho, entendemos que a matéria, baseando-se em toda a jurisprudência já relatada, merece a modulação²¹¹. Isto porque, mais uma vez, encontra-se a presente a segurança jurídica voltada tanto ao Estado, como ao contribuinte.

Em relação ao contribuinte, a manutenção das expectativas normativas, de forma alguma, traduz-se sempre em benefício dos contribuintes; segurança jurídica neste caso, significa que, tendo em vista a jurisprudência pacificada sobre o tema e contrária aos

²⁰⁹ Segundo a União, os cofres públicos poderão perder até R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais).

²¹⁰ “EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta ou curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamento no Supremo Tribunal Federal.” (ADC nº 18, Ministro Relator Menezes Direito, DJU: 23.10.2008)

²¹¹ Apenas para registro, entendemos que *in casu*, é inconstitucional a inclusão na base de cálculo das contribuições sociais do ICMS, trilhando pela tese apresentada pelos contribuintes.

contribuintes, estes tinha a previsibilidade de sempre recolherem o PIS e COFINS com a respectiva inclusão do ICMS. Tinha-se além dos julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, duas súmulas em relação ao tema.

O inconformismo dos contribuintes não ensejou uma jurisprudência conflituosa, ao contrário e como já dito, a jurisprudência era totalmente favorável à tese fazendária.

Desta forma, ao decidir favoravelmente à tese de constitucionalidade dos dispositivos normativos que determinam a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS (e assim esperamos), deverá o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da sua decisão, determinando que os seus efeitos só produzam efeitos a partir do trânsito em julgado, em razão da segurança jurídica e da previsibilidade da questão, ainda que contrárias aos contribuintes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das premissas apresentas e desenvolvidas no decorrer do presente trabalho, considera-se que:

CAPÍTULO I

- a) A função do direito é manter as expectativas normativas da sociedade, que tem como valores inerentes a segurança, a confiança e a previsibilidade em suas condutas;
- b) A segurança é o valor que impulsionou a criação de um direito positivo, objetivando a redução das possibilidades de conduta que, por sua vez, poderiam criar um clima de insegurança e caos, reduzindo-as mediante normas jurídicas;
- c) Embora os valores incidam nos atos de enunciação (fontes do direito), considerando-se que o direito é um objeto cultural, não se admite a sua presença na aplicação do direito (obviamente, desde que não normatizados), sob pena de criar-se um sentimento de insegurança à medida que valores não operacionalizados são utilizados pelo sistema;
- d) Normas jurídicas não são somente aquelas compostas mediante uma estrutura hipotético-condicional, mas, também, são consideradas normas jurídicas as que qualificam juridicamente (atribuem valor de juridicidade) fatos, pessoas ou situações;
- e) A segurança jurídica não é mero valor; encontra-se positivada na qualidade de norma jurídica, *caput* do art. 5º da Constituição Federal, tratando-se de norma-princípio;
- f) A segurança jurídica é reforçada e exteriorizada por regras jurídicas, entendidas como normas estruturadas mediante a presença de um dos modais deônticos (proibido, obrigatório e permitido);
- g) As regras jurídicas da irretroatividade, da legalidade e da anterioridade são estruturadas mediante os modais deônticos “proibido” e “obrigatório”, vedando, desta forma, condutas legislativas que venham a ferir a norma-princípio da segurança jurídica;
- h) Os limites ao poder de tributar, previstos na Constituição Federal, objetivam estabelecer o conceito e o alcance do princípio da segurança jurídica, visto que seu conteúdo é vago e ambíguo;
- i) A segurança jurídica, como regra geral, é voltada aos cidadãos e deve ser invocada toda vez que for violada, contudo tal entendimento deverá sofrer temperamentos;

j) Embora não seja sua precípua função, admite-se no presente trabalho que o Poder Judiciário insere normas jurídicas no sistema jurídico, efetivamente, ao aplicar sua interpretação em casos concretos;

k) Assim sendo, é inegável que princípio da irretroatividade não pode ser limitado apenas às leis, mas, também, às decisões proferidas pelo Poder Judiciário quando restar violado a segurança jurídica, a boa-fé e a confiança;

l) A boa-fé e a confiança são princípios intrinsecamente relacionados e que visam conferir maior segurança aos planejamentos efetuados pelos contribuintes.

CAPÍTULO II

a) Toda norma jurídica inserida no sistema é presumivelmente válida, cabendo ao Poder Judiciário afastar a referida validade nos casos de incongruência com o sistema jurídico;

b) A inconstitucionalidade de uma norma jurídica deve ser verificada toda vez que estiver em desacordo com os dispositivos constitucionais;

c) O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro admite duas formas: a difusa e a concentrada;

d) No controle difuso ocorre com o questionamento de uma norma desde a primeira instância, sendo que os efeitos gerados pela eventual declaração de inconstitucionalidade operam, a princípio, entre as partes em litígio. As referidas decisões só passarão a ter eficácia *erga omnes* após a edição de Resolução Senatorial ou com a publicação de Súmula, sobretudo as de natureza vinculante;

e) O controle concentrado de constitucionalidade é exercido pelo Supremo Tribunal Federal, realizado através das ADIs, ADCs e ADPFs, cujo rol de legitimados é exposto no art. 103, I a IX, para o caso de lei ou ato normativo federal, estadual ou distrital face à Constituição Federal;

f) O Poder Judiciário deve, mediante um severo juízo de ponderação, solucionar conflitos entre normas de mesma hierarquia, afastando a norma que venha a ferir o princípio da segurança jurídica, ainda que se afaste o princípio da nulidade absoluta;

g) O próprio Supremo Tribunal Federal vem atenuando, em diversos julgados, a teoria da nulidade absoluta das normas jurídicas;

h) Pode-se inferir que toda norma nula, na verdade, é uma norma anulável que depende do grau do vício normativo e que pode ter seus efeitos extintos desde a sua vigência ou postergados em razão da segurança jurídica;

i) Embora o Direito Constitucional Brasileiro não tivesse admitido inicialmente, a teoria do *stare decisis* é de irrefutável importância, atualmente, na composição da jurisprudência das instâncias inferiores, especialmente pelo advento do art. 557 do Código de Processo Civil.

CAPÍTULO III

a) Partindo da premissa que a função primordial da Corte Constitucional é manter a harmonia do sistema jurídico, entende-se que, mesmo antes do advento do art. 27, da Lei nº 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal poderia modular os efeitos de suas decisões, seja no controle difuso, seja no controle concentrado, a fim de manter a supremacia dos interesses relevantes e presentes na sociedade;

b) Os precedentes variam em graus de obrigatoriedade e observância pelos Tribunais inferiores;

c) Deve-se levar em conta um determinado precedente para avaliar o grau de observância e a respectiva similaridade (notas e/ou características) com outros casos em discussão. O grau de obrigatoriedade em se decidir de acordo com a jurisprudência deve ser avaliado em função das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, se as decisões transitaram em julgado, ou se há Súmula, ainda que não tenha natureza vinculante ou se há Resolução senatorial sobre o tema;

d) Outras decisões, ainda que não tenham transitado em julgado ou que não se enquadrem nas hipóteses anteriormente mencionadas, podem ser observadas pelos Tribunais inferiores, mas sem qualquer vínculo de obrigatoriedade em segui-las;

e) A modulação pode ser conceituada como uma limitação temporal, determinada pelo Tribunal competente, ao ser declarada a constitucionalidade de uma norma, afastando, desta forma, o princípio da nulidade, bem como nos casos em que haja “ruptura” de uma jurisprudência já consolidada sobre determinado tema;

f) A modulação, em si, não deve ter como fundamento uma questão de política judiciária. Sua aplicação deverá estar baseada, exclusivamente, em normas presentes no próprio sistema jurídico;

g) O sistema jurídico não tem condições de se basear, em suas decisões, nos valores²¹², por estes serem de difícil operacionalização. Todo fundamento, ao se apreciar casos concretos, deve estar previsto em normas jurídicas;

h) Enquanto as decisões, ainda que no mesmo sentido, não se inserirem na confiança e boa-fé dos contribuintes (o que só se constitui / alcança com o trânsito em julgado e com os efeitos dele decorrentes: resolução senatorial, súmula, etc), não há como se falar em jurisprudência consolidada, podendo o Tribunal alterar seu entendimento sem ser obrigado a modular os efeitos no controle de constitucionalidade;

i) As legítimas expectativas normativas só são introduzidas no sistema com a irrecorribilidade das decisões proferidas no controle de constitucionalidade;

j) Nos casos em que o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica, exteriorizado pelo princípio da irretroatividade, estejam em conflito, estes últimos devem prevalecer, uma vez que a própria segurança é principal fundamento do direito, atentando-se, contudo, às peculiaridades de cada caso concreto;

k) Havendo a instituição de sanção mais gravosa ao contribuinte, na qual os limites impostos constitucionalmente (como a vedação ao confisco, por exemplo) são violados, o Supremo Tribunal Federal deve retroagir seus efeitos ao fazer valer a norma antes revogada, tendo em vista ser mais benéfica ao contribuinte, prevalecendo a teoria da nulidade das normas jurídicas;

l) O STF ao declarar inconstitucional isenção concedida, como regra geral, deverá aplicar o princípio da nulidade *ab initio*, devendo os contribuintes recolher o tributo de forma retroativa. Contudo, os contribuintes, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, só deverão recolher apenas o principal, sem a incidência de penalidades, juros ou correção monetária;

CAPÍTULO IV

a) O Supremo Tribunal Federal declarou, pelo controle difuso, a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, decidindo pela modulação no caso concreto em relação aos contribuintes que não questionaram as referidas normas antes do término daquele julgado, sob o fundamento da segurança jurídica;

²¹² Admite-s premissa diversa, apenas se os valores estiverem inseridos no sistema jurídico.

b) No caso em espécie, a legalidade, a boa-fé, a confiança e a segurança jurídica, voltadas ao contribuinte, estão entrelaçadas de forma a ser aplicada à teoria da nulidade, sendo extinto os efeitos desde o início;

c) A insegurança jurídica, fundamento utilizado pelo Ministro Gilmar Mendes, é voltada, a princípio, ao contribuinte e não ao Estado. O contribuinte teve sua expectativa frustrada quando, após o julgado, poderia ter o retorno dos valores recolhidos em prazo superior aos 5 anos. Decisão esta, evidentemente, passível de críticas;

d) Em relação ao crédito-prêmio do IPI, tendo em vista os diversos julgados transitados em julgado (jurisprudência pacífica e consolidada sobre o tema), o Superior Tribunal de Justiça deveria, efetivamente, ter modulado os efeitos, devido ao seu novo entendimento, uma vez que a utilização do crédito-prêmio do IPI estava inserido de forma legítima na boa-fé e na confiança dos contribuintes;

e) A interpretação equivocada do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema da modulação, sob a justificativa de que só seria aplicada a limitação de efeitos somente quando houvesse a declaração de inconstitucionalidade é infundada. A modulação, aqui defendemos, deverá ser sempre aplicada, independentemente de haver ou não declaração de inconstitucionalidade, basta, nestes casos, haver alteração de entendimento anteriormente consolidado;

f) O argumento acima citado é aplicável ao tema da isenção das sociedades civis em relação à Cofins, visto que a matéria estava, inclusive, sumulada (SÚMULA N.º 276);

g) Em relação à possibilidade da constituição de créditos, decorrentes da aquisição de insumos tributados à alíquota zero pelos contribuintes, entende-se que, embora requerida a modulação em função do Supremo Tribunal Federal, na reversão de sua jurisprudência supostamente consolidada, a mesma é inaplicável porquanto que nenhuma das decisões favoráveis aos contribuintes transitou em julgado até a presente data, não havendo uma legítima expectativa normativa, mas, apenas e tão somente, em mera probabilidade;

h) Há de se acolher integralmente o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal ao se negar em aplicar o instituto da modulação, uma vez que não estavam presentes seus requisitos, como a segurança jurídica, a boa-fé e a confiança;

i) Caso seja acatada a tese de inconstitucionalidade em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, o Supremo Tribunal Federal deve modular os respectivos efeitos, tendo em vista a existência de legítimas expectativas normativas inseridas no sistema por meio de diversos acórdãos (transitados em julgado), como pela edição de súmulas (63 e 98), que, efetivamente, rejeitaram a tese dos contribuintes;

j) Por fim, a segurança jurídica, nesse caso, está baseada na pacificação da matéria, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça; segurança esta no sentido de que os contribuintes tinham a previsão do recolhimento com a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción de E. Garzón Valdés Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ANDRADE FILHO, Edmas Andrade de Oliveira. *Controle de Constitucionalidade de leis e atos normativos*. São Paulo: Dialética, 1997.

ARAGÃO, Alexandre Santos. “O controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à luz da teoria dos poderes neutrais”. Revista Forense, v. 373, 2004.

_____. “Princípios Constitucionais Tributários e as Contribuições. Revista de Direito Tributário”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1979.

ARAÚJO, Jackson Borges de. *O controle judicial da (in) constitucionalidade da emenda à Constituição*. 1. ed. Recife: Inosoja Editores, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

ÁVILA, Ana Paula. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: 1999.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARBOSA, Rui. *Os atos inconstitucionais do congresso e do executivo*. In: Trabalhos Jurídicos. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1962.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional*. In: Barroso, Luís Roberto (coord.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer Inédito, 2005.

BASTOS, Celso. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 1999.

_____. *Curso de direito constitucional*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria Geral dos Sistemas*. Tradução de Francisco M. Guimarães. São Paulo: Vozes, 2008.

BITTENCOURT, Carlos Alberto Lúcio, *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BOBBIO, Noberto. *Teoria do Sistema Jurídico*, 10. ed. Brasília: UNB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo; Malheiros, 1993, n. 63.

_____. “Pró-Dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1993.

BORNHOLDT, Rodrigo Meyer. “Métodos para Resolução do Conflito entre Direitos Fundamentais”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: 2005.

_____. *Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

BRAVO, Federico de Castro. *El Negócio Jurídico*, Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971.

BULYGIN, Eugenio; MENDONÇA, Daniel. *Normas y sistemas normativos*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

BUZAID, Alfredo. *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958.

CAETANO, Marcelo. *Manual de ciência política e direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1996.

CANARIS, Claus-Wilheim. *Función, estructura y falsación de las teorías jurídicas*. Tradução de Daniela Brüchner e José Luis de Castro, Madrid, Civitas, 1995.

_____. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de Menezes Cordeiro. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra; Almedina, 1998.

_____ ; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3. ed. Coimbra: 1993.

CAPELLETI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

_____. ”Constitucionalismo Moderno e o Papel do Poder Judiciário na Sociedade Contemporânea”. Revista de Processo, 1990.

CARNELUTTI, F. *Instituições do Processo Civil*. V. 1. Tradução de Adrián Stero de Witt Batista. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. “Irretroatividade e Jurisprudência Judicial”. In: *Efeito Ex Tunc e as Decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. rd. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Apostilha distribuída sobre Valores no Grupo de Estudos, coordenado pelo prof. Paulo de Barros Carvalho, em 18/10/2005.

_____. *Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005.

_____. “Sobre os princípios constitucionais tributários”. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.55.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira, *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1989.

CLÉVE, Clémerson Merlin. *Crédito-Prêmio de IPI e Princípio Constitucional da Segurança Jurídica – Crédito-Prêmio de IPI, Estudos e Pareceres*. Barueri: Manole, 2005.

_____. “Crédito-prêmio do IPI: eventual mudança de orientação jurisprudencial e princípio constitucional da segurança jurídica”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: jan, 2005.

_____. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

COELHO, Inocêncio Martires. “Controle de constitucionalidade das Leis da Constituição de 1988”. *Revista do Centro de Ciências Jurídicas*. Belém: 1989.

COELHO, Luis Fernando. *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

COLE, Charles D. “Precedente Judicial – A experiência americana”. *Revista de Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

CORRÊA, Oscar Dias, A Constituição de 1988, contribuição crítica, 1. ed. São Paulo: Forense Universitária, 1991.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Prescrição e decadência no direito tributário*. São Paulo: Max, 2000.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Princípio da praticidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação)*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: jan/mar, 1989.

_____. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-Fé e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. Tese Inédita

(Concurso para professor titular no Departamento de Direito Público da Universidade Federal de Minas Gerais, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. “Mutações Jurisprudenciais e as Expectativas dos Jurisdicionados. A Garantia Constitucional de Acesso à Justiça e a Irrelevância da Inexistência de Instrumentos Processuais Específicos”. In: *Crédito-Prêmio de IPI, Estudos e Pareceres*. São Paulo: Manole, 2005.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. “Justicia Constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineeficacia de las leyes inconstitucionales”. Revista de Direito Públco. São Paulo: 1989.

_____. *Controle de constitucionalidade na Europa*. Revista de Direito Publico. São Paulo: out./dez, 1987.

FERRAZ, Tércio Sampaio e outros. *A Norma Jurídica* (Coordenação de Sérgio Ferraz). Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1980.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 2. ed. São Paulo: 1994.

_____. *Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88)*. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. “Irretroatividade e Jurisprudência Judicial”. IN: *Efeito Ex Tunc e as Decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “O valor do ato inconstitucional no direito positivo brasileiro”. Revista do advogado. São Paulo: 2004.

_____. “O Sistema Constitucional Brasileiro e as Recentes Inovações no Controle de Constitucionalidade”. Revista do Centro Universitário – Unifieo. São Paulo: 2001.

_____. *Os Direitos Fundamentais: Problemas Jurídicos*. Revista de Direito Administrativo, São Paulo, 1995.

FERREIRA, Olavo Alves. *Controle de Constitucionalidade e seus efeitos*. São Paulo: Método, 2003.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. “Princípios de proteção ao contribuinte: princípio de segurança jurídica”. Revista de Direito Tributário. São Paulo: jan./mar, 1989.

FIORIN, José Luis. *As Astúcias da Enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 2. ed. São Paulo. Ed. Ática, 1999.

FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

GENY, François. *Método de Interpretación y Fuentes en Derecho Privado Positivo*. Granada: Comares, 2000.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di Diritto Tributário*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1945.

_____. *Elementi di Diritto Finanziario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1945.

GOMES, Ana Maria Isar dos Santos. *Os limites do direito adquirido: o princípio da segurança jurídica ante a necessidade de concretização dos direitos sociais constitucionalmente garantidos*. Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Brasília: jan./jun, 1998.

GRAU, Eros Roberto, *O direito posto e o direito pressuposto*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. “Direito, conceitos e normas jurídicas”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1988.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. “Notas sobre a noção de norma-objetivo”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, 1984.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Bastos, 1999.

GUIBURG, Ricardo A.; CHIGLIANI, Alejandro; GUARINI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

_____; URQUIJO, María Eugenia; ECHAVE, Delia Teresa. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editora Astrea, 1995.

JANCZESKI, Célio Armando. *A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

HUMBERTO JÚNIOR, Theodoro. “A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica”. *Revista da EMERJ*. Rio de Janeiro: 2006.

HAMILTON, Alexander, MADISON, James, e JAY, John. *O Federalista*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HART, Herbert L A. *Conceito de Direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*. São Paulo: Saraiva, 1948.

HOHFELD, Wesley Newcomb. *Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning*. 7. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 2005.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. Coimbra: 1979.

_____. *O que é Justiça?* Tradução de Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KNIENIK, Danilo. “O princípio da segurança jurídica no direito administrativo e constitucional”. Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1995.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo - Fundamentos de Ética Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Christina Aires Correa Lima. “Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal”. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, 1999.

LIMA, Rogério. *O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.

LUHMANN, Nicklas. *Sociologia Jurídica*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais. São Paulo: 2005.

MACIEIRA, Luciana de Assumpção. “A inconstitucionalidade do art 27 da Lei n. 9.868/99 quanto ao regulamento processual dos efeitos de provimento final em sede de controle abstrato”. Revista da EMASPE. 2001.

MALERBI, Diva. *Segurança Jurídica e Tributação*. Dissertação de Mestrado, São Paulo: PUC/SP, 1992.

MARINONI, Luiz Guilherme. “Técnica processual e tutela dos direitos”. Revista dos Tribunais. São Paulo: 2004.

MARINS, James. *Justiça Tributária e processo tributário*. Curitiba: Chjampagnat, 1998.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. *Curso de derechos fundamentales: Teoría general*. Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado. Madrid: 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, a luz da segurança jurídica”. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: 2005.

_____. *Controle Concentrado de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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, 2004.

MEDEIROS, Rui. *A Decisão de Inconstitucionalidade*. Lisboa: PUC, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Adriana Mandim Theodoro de. “A função social do contrato e o princípio da boa-fé no Novo Código Civil Brasileiro”. Revista Jurídica. Porto Alegre: 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira. “*O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras*”. In: Repertório IOB de Jurisprudência. n. 14, 2000.

_____. “Teoria da legislação e controle da constitucionalidade: algumas notas”. In: Jus Navigandi, Teresina dez. 2000, a. 5, n. 48. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=107>.

_____. *Controle de Constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos*, São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5. ed. São Paulo:Saraiva, 2005.

_____. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: 1998.

_____. *Moreira Alves e o controle de constitucionalidade no Brasil. Coletânea de decisões da relatoria do Ministro Moreira Alves organizadas e sistematizadas por Gilmar Ferreira Mendes*. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica - IDP, 2000.

_____. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n.o 9.868, de 1999 (ADIn e ADC)*. Em colaboração com Ives Gandra da S. Martins. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MENDONÇA, Christine. “*Segurança na Ordem Tributária Nacional e Internacional*”, in *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, (tradução da edição portuguesa), 2003.

_____. *Manual de Direito Constitucional*. 2. ed., Coimbra: Coimbra Editores Limitada, 1988.

_____. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Coimbra Editores, 1996.

MORAES, Guilherme Peña de. *Teoria da Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2005.

NETO, A. L. Machado. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. *Sociologia Jurídica*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Kívia Cunha Pereira Pinto. *O direito adquirido e o princípio da segurança jurídica. Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: jul./set, 2003.

PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *A atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária em face da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Dialética, 2006.

PIOVESAN, Flávia. “Direitos Humanos, o princípio da dignidade da pessoa humana e a constituição brasileira de 1988”. In: *(Neo)Constitucionalismo: ontem os códigos, hoje, as constituições*. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2004.

PLATÃO. *Timeu – Crítias – O Segundo Alcebíades – Hípias menor*. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 3. ed. rev. Belém: Edufpa, 2001.

POGREBINSCHI, Thamy. “Controle de constitucionalidade dos decreti-legge: uma experiência italiana”. Revista de Informação Legislativa. Brasília: jul./set, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PULIDO, Carlos Bernal, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2003.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *O problema da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2005.

RAMOS, Elival da Silva. *A Inconstitucionalidade das Leis: Vício e Sanção*. São Paulo: Saraiva, 1994.

RAO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. Resenha Tributária. São Paulo: vol. I, tomo III, 1977.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. 2. edição. São Paulo: Saraiva, 1989.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da confiança legítima do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

RODRIGUEZ, César. *El Debate Hart-Dworkin*. Santafé de Bogotá: Siglo del Hombre Editores, 1997.

SACHÍS, Luis Prieto. “Neoconstitucionalismo y ponderación judicial”. In: CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

SANCHEZ, Cristobal Orrego. “Vis directiva, vis coactiva: principios, razones, argumentos y la fuerza coactiva del derecho”. Revista de Ciencias Sociales. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Valparaíso: 2000.

SARLET, Ingo. “A eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro”. In: ANTUNES, Carmén Lúcia (coord). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SARMENTO, Daniel. *Ponderação de Interesses na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SAVIGNY, Friedrich Carl Von. “Interpretación de las leyes”. In: SAVIGNY; KIRCHMANN; ZITELMANN, Kantorowicz. *La Ciencia del Derecho*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1949.

SCHAFER, Jairo Gilberto. *Direitos fundamentais proteção e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHULZ, Fritz. *Principios del derecho romano*. Tradução de Manel Abellán Velasco. Madrid: Civitas, 1990.

SESMA, Victoria Iturralde. *El precedente en el Common Law*. Madrid: 1995.

SICHES, Luis Recaséns. *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*. México: FCE, 1956.

SILVA, Almiro do Couto. “O princípio da segurança jurídica”. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: jul./set, 2004, n.237, p. 271-315.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais*. 2002, n. 798, p. 23.

SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. *Comentários à lei n. 9.868/99*. São Paulo: Saraiva, 2004.

SOLER, Sebastian. *Las Palabras de la Ley*. México: Fondo de Cultura Econômica, 1969.

SOUZA, Marcelo Alves Dias de. *Do Precedente Judicial à Súmula Vinculante*. Curitiba: Juruá, 2006.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança Jurídica e Jurisprudência*. São Paulo: Livraria dos Tribunais, 1996.

STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STRECK, Lenio Luis. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TARSKI, Alfred. *Introducción a la lógica y a la metodología de las ciencias deductivas*, Madrid: Espasa-Calpe, 1984.

TAVARES, André Ramos. *Tribunal e jurisdição constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor IBDC, 1998.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 13 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. “Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica”. In: *Pesquisas Tributárias – Nova Série*. Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária, 2005.

TRIBE, Laurence. *The American Constitutional Law*. New York: The Foundation Press, 1988.

UCKMAR, Vitor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução e notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

ULLA, Juan Manuel López. *Orígenes Constitucionales del Control Judicial de las Leyes*. Madrid: Tecnos, 1999.

VALLET, Juan B. de Goytisolo. “La seguridad de la norma jurídica”. Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto. Bilbao: jul./dic, 1986, v.34, n.77, p. 443-55.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdiccional de Constitucionalidade*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. “Relação e Causalidade no Direito”. Revista dos Tribunais. 4. ed. São Paulo: 2000.

VILLEGRAS, Héctor B. “Principio de Seguridad Jurídica En La Creación y Aplicación Del Tributo”. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1995, n. 66.

XAVIER, Alberto. *O princípio da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZANDER, Michael. *The Law-Making Process*. 5. ed. London: Butterworths, 1999.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.