

**ENTRE A JUSTIÇA E A SEGURANÇA JURÍDICA:**  
Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a  
Misabel Abreu Machado Derzi

**Thomas Bustamante**  
**Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira**  
(Organizadores)

**ENTRE A JUSTIÇA E A SEGURANÇA JURÍDICA:**  
Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a  
Misabel Abreu Machado Derzi

  
**Conhecimento**  
Editora  
Belo Horizonte  
2021

  
Conhecimento

Copyright © 2021 by Conhecimento Editora

Impresso no Brasil | *Printed in Brazil*

Todos direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida, seja por meios mecânicos, eletrônicos ou via cópia xerográfica, sem autorização expressa e prévia da Editora.

---

Conhecimento  
www.conhecimentolivros.com.br

**Editores:** Marcos Almeida e Waneska Diniz

**Revisão:** Responsabilidade dos autores

**Diagramação:** Reginaldo César de Sousa Pedrosa

**Capa:** Waneska Diniz

**Imagem capa:** pikisuperstar by Freepik

**Conselho Editorial:**

Fernando Gonzaga Jayme

Ives Gandra da Silva Martins

José Emílio Medauar Ommati

Márcio Eduardo Senra Nogueira Pedrosa Morais

Maria de Fátima Freire de Sá

Raphael Silva Rodrigues

Régis Fernandes de Oliveira

Ricardo Henrique Carvalho Salgado

Sérgio Henriques Zandona Freitas

---

Conhecimento Livraria e Distribuidora

Rua Maria de Carvalho, 16 - Ipiranga

31140-420 Belo Horizonte, MG

Tel.: (31) 3273-2340

Whatsapp: (31) 98309-7688

Vendas: comercial@conhecimentolivros.com.br

Editorial: conhecimentojuridica@gmail.com

www.conhecimentolivros.com.br

341.396 Entre a justiça e a segurança jurídica: estudos sobre o direito e a tributação  
E61 em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi / [Organizado por]  
2021 Thomas Bustamante e Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira. - Belo Horizonte:  
Conhecimento Editora, 2021.  
458p. ; 24cm

ISBN: 978-65-89602-52-1  
Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Justiça e tributação. 4. Teoria do direito. 5. Teoria de estado de direito. I. Derzi, Misabel Abreu Machado. II. Oliveira, Marcelo Andrade Cattoni (Org.). III. Bustamante, Thomas (Org.). IV. Título.

CDDir – 341.396  
CDD(22.ed.)–336.2

Elaborada por Fátima Falci – CRB/6-700



## SUMÁRIO

Saudação: Misabel, nossa Amiga para sempre <b>Eros Roberto Grau</b> .....	9
Mensagem da Direção da Faculdade de Direito da UFMG: Misabel Derzi, nossa professora <b>Hermes Vilchez Guerrero e Mônica Sette Lopes</b> .....	11
Apresentação da Obra <b>Thomas Bustamante e Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira</b> .....	15
Estudo introdutório: duas teses para a história do pensamento jurídico brasileiro <b>Thomas Bustamante, Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira</b> .....	17
I. TEORIA DO DIREITO E FUNDAMENTOS DO ESTADO DE DIREITO	
1. The Domains of Precedent <b>Frederick Schauer</b> .....	39
2. Apontamentos sobre o constitucionalismo na Inglaterra e nos Estados Unidos <b>Sacha Calmon Navarro Coêlho</b> .....	47
3. Secret, transparence et mystique du « corps politique » <b>Michel Bouvier</b> .....	71
4. O Direito Tributário à luz do Constitucionalismo Contemporâneo <b>Lenio Luiz Streck</b> .....	87
5. A estrita legalidade e o princípio da prioridade local no Direito Tributário: uma reconstrução do art. 108 do CTN <b>André Mendes Moreira, Thomas Bustamante</b> .....	97
6. Misabel Derzi: a <i>dignidade</i> da Dogmática Jurídica como <i>guia auxiliar</i> do Direito <b>Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira</b> .....	121

7. Da Judicialização da Política ao Ativismo Judicial: Análise de fatores que impulsionam o excesso de demandas de cunho político-decisório levadas ao Supremo Tribunal Federal <b>Bernardo Gonçalves Fernandes, Júlia Cristina de Souza Soares</b> .....	125
--	-----

## II. JUSTIÇA E TRIBUTAÇÃO

8. A tributação como instrumento de promoção da justiça social <b>Regina Helena Costa</b> .....	149
--	-----

9. Quem vai pagar a conta da pandemia? Solidariedade Global e Tributação <b>Juliana Neuenschwander Magalhães</b> .....	161
---	-----

10. Sob o olhar da justiça social: o Programa Bolsa Família na visão de Misabel Derzi <b>Evanilda N. de Godoi Bustamante</b> .....	177
---	-----

11. Tributação e gênero na obra de Misabel Derzi: textos selecionados <b>Tathiane Piscitelli, Luiza Machado de O. Menezes</b> .....	195
--	-----

12. Avaliação crítica das deduções pessoais na legislação atual do IRPF e sugestão de reformas legislativas <b>Marciano Seabra de Godoi, Izabela Arcebispo Leite de Oliveira</b> .....	215
---	-----

## III. FUNÇÕES DO ORÇAMENTO E DA FISCALIDADE

13. A efetividade dos Direitos Sociais na jurisprudência do STF em matéria orçamentária <b>Fernando Facury Scaff</b> .....	233
---	-----

14. Les transformations du système fiscal clé de lecture des transformations de l'action régaliennne <b>Marie-Christine Esclassan</b> .....	251
--	-----

15. Revisão de gastos tributários como instrumento equitativo de ajuste fiscal <b>Élida Graziane Pinto</b> .....	265
---	-----

16. A crise do princípio do equilíbrio orçamentário <b>Ricardo Lodi Ribeiro</b> .....	277
IV. FEDERALISMO COMO PRINCÍPIO ESTRUTURANTE	
17. Federalismo e Supremo Tribunal Federal na obra de Misabel Derzi: um resgate da Constituição de 1988 <b>Emilio Peluso Neder Meyer</b> .....	293
18. Direito Econômico e Repartição de Competências Federativas no Brasil <b>Gilberto Bercovici</b> .....	303
19. A defesa intransigente do federalismo: o desenho institucional de uma democracia <b>Onofre Alves Batista Júnior, Marina Soares Marinho</b> .....	317
20. Imunidades e isenções das custas forenses: interpretação do CPC conforme o princípio federativo <b>José Edgard Penna Amorim Pereira</b> .....	331
21. Retenção da participação dos Municípios em parcela do ICMS nos casos de isenção fiscal <b>Betina Treiger Grupenmacher, Flávia Treiger Grupenmacher</b> .....	345
V. SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO	
22. Eficácia temporal das normas materiais e processuais <b>Humberto Ávila</b> .....	357
23. Notas sobre a segurança e a certeza na jurisprudência tributária <b>Hugo de Brito Machado Segundo</b> .....	373
24. Segurança jurídica em matéria tributária e a necessidade de modulação dos efeitos em relação às modificações jurisprudenciais <b>Valter de Souza Lobato, Tiago Conde Teixeira, José Antonino Marinho Neto</b> .....	385

25. Proteção da confiança legítima no contexto do Estado Democrático de Direito: o papel da jurisprudência tributária como fator de desenvolvimento econômico	
<b>Iaci Pelaes dos Reis</b> .....	405
26. A substituição tributária “para frente” na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: os limites à proteção da confiança “do próprio Estado” em caso de modificação jurisprudencial	
<b>Luís Eduardo Schoueri, Paulo Victor Vieira da Rocha</b> .....	419
27. Modo de pensar por conceitos e legalidade como conteúdos da segurança jurídica do Direito Tributário	
<b>Helena Taveira Torres</b> .....	445

## SAUDAÇÃO: MISABEL, NOSSA AMIGA PARA SEMPRE

Amizade é para sempre!

Além de tudo e do mais, não tem começo nem fim. Volto ao passado e nos reencontramos, Misabel e João Tufic – que nos espera lá no Céu – Tania e eu. Um nosso encontro, há muitos anos, em uma pequena cidade cá no interior da nossa Minas Gerais. Não me lembro o nome, mas o fato de termos estado juntos é inesquecível.

Misabel é um ser humano maravilhoso. Generosa, carrega esperança e alegria entre os dedos. O que um dia escreveu a meu respeito<sup>1</sup> me encanta e enternece. Textos e livros seus que cá estão, ao meu lado, agora, me fascinam. E de tal modo que me permito deter-me em um deles, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, publicado em 1988 pela Editora Revista dos Tribunais, sua tese de doutoramento.

Livro primoroso há trinta e três anos em minhas mãos. Uma bibliografia maravilhosa, além do prefácio encantador, do nosso querido amigo Geraldo Ataliba, que também nos espera lá no Céu! Desde os diversos significados da palavra *tipo* e seus significados no Direito até o chamado *pensamento jurídico tipológico* e a relação entre *tipo*, *princípio jurídico* e o chamado *Tatbestand*.

Aos oitenta anos posso ser franco, sem limites, e vos contar que tenho ao meu lado também inúmeras versões do que agora volto a tentar escrever. Indo e vindo, umas delas com inúmeras páginas, de repente me dou conta da correção da afirmação de Álvaro Moreyra: *palavras não dizem nada, melhor é mesmo calar!*

Calo-me e meu coração sorri para nós, Tania e eu, repetindo que, além de ser nossa Amiga para sempre, Misabel é nossa irmã de verdade e estaremos sempre juntos – permitam-me que eu repita – para sempre.

**Eros Roberto Grau**

Professor Titular e Emérito da Universidade de São Paulo.  
Ministro Aposentado do Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>1</sup> *Eros, o homem que escolheu passar pela porta estreita*, texto que leu em uma reunião nossa, em outubro de 2019, na Faculdade de Direito da UFMG, em evento promovido pelo Instituto dos Advogados de Minas Gerais.

## 24. SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM RELAÇÃO ÀS MODIFICAÇÕES JURISPRUDENCIAIS

Valter de Souza Lobato<sup>1</sup>  
Tiago Conde Teixeira<sup>2</sup>  
José Antonino Marinho Neto<sup>3</sup>

### 1. Algumas palavras em louvor de Misabel Derzi

Quando da publicação da primeira edição da obra “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, em 1988, Geraldo Ataliba conseguiu, com seu poder de síntese inesquecível, traçar as principais características a respeito da envergadura intelectual de Misabel Derzi. Naquele texto, o saudoso Professor já apontava a vocação de Misabel para a *atividade acadêmica e especulação teórica*, bem como já prenunciava sua consagração como Jurista, que trafega, como poucos, na Teoria Geral do Direito e na Filosofia do Direito. Na época em que Ataliba escreveu o famoso prefácio já apontava a professora com formação jurídica sistemática e dizia que o Brasil estaria em débito com esta cientista do Direito, pois seu trabalho acendia *holofotes* na escuridão e prenunciava *juristas estudando o Direito Tributário*.

E de lá até nossos tempos? Misabel honrou cada palavra de Ataliba, construiu trabalhos magníficos<sup>4</sup>, sempre com a mesma coerência sistêmica. Mas fez muito mais do que Ataliba anunciou, porque nem um dia da sua vida deixou de expressar sua intensa dedicação ao Direito e ao aprendizado; se posta como uma

<sup>1</sup> Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT).

<sup>2</sup> Doutorando em Direito. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra (Portugal). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Professor de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Membro efetivo da Câmara de Tributação da FECOMÉRCIO. Consultor e Advogado.

<sup>3</sup> Bacharel em Direito pela UFMG. Pós-Graduando em Direito Constitucional pelo IDP. Pesquisador do Observatório de Macrolitigância Fiscal e Aditus Iure (IDP). Advogado.

<sup>4</sup> A obra de Misabel Derzi está sendo objeto de estudo no PPGD-UFMG e é muito impressionante a sua produção, pois navega – como alertou Ataliba – na Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito, trazendo sempre marcos teóricos que respaldam seu pensamento e nos incita ao estudo permanente.

permanente estudante e amante da sala de aula e, por isso e outros incontáveis motivos, podemos dizer que esta homenagem se destina a maior Jurista em atividade no nosso país na atualidade. Mais do que isso, na ausência de palavras que realmente possam definir a homenageada, ficamos com a expressão por todos utilizada: Misabel é a *professora de todos nós!*

Os autores deste artigo se sentem privilegiados, porque além de terem suas vidas acadêmicas forjadas pelas lições de Misabel Derzi, têm o privilégio da convivência diária, seja acompanhando suas aulas, seja acompanhando sua atividade na advocacia, que honra com profunda ética, honestidade, transparência e amor! Misabel Derzi é hoje uma das advogadas de maior atuação nos Tribunais Superiores. Não foram poucas as vezes que visitas à sala de Misabel significava sair de lá com a obrigação de ler 2, 3, 4 autores que ela acabara de ler; não foram poucas vezes os telefonemas aos domingos em que ela decantava teorias e teses maravilhosas. Somos privilegiados! Não há na ciência do Direito Tributário e do Direito Financeiro quem tão bem trabalhou os pilares do Estado Democrático de Direito: Igualdade e Segurança Jurídica.

Ataliba tinha razão, pois se naquela época já estávamos em débito com a Professor, imaginem o tamanho de nossa dívida depois de tanto tempo, tanta dedicação e tanto brilhantismo de lá pra cá!

## 2. Introdução

O presente estudo tem por objeto tema de relevância e robusta envergadura jurídica, qual seja: a necessidade de modulação de efeitos das decisões judiciais que representam modificações de jurisprudência, em detrimento do contribuinte. Destarte, trata-se de questão que, para além da indiscutível magnitude de que se reveste sob o ponto de vista estritamente acadêmico, dogmático e doutrinário, adquire extrema importância na *práxis* tributária, razão pela qual considera-se fundamental debruçar-se sobre ela.

Nesse sentido, inicialmente, é preciso fixar as premissas que informam o Estado Democrático de Direito e a Segurança Jurídica em matéria tributária, valores tão caros e repetidas vezes enaltecidos pelo Texto Constitucional. Ademais, é preciso fixar a relação umbilical entre tais valores, pois a inexistência de parâmetros mínimos de Segurança Jurídica faz ruir o próprio Estado Democrático de Direito, tornando a convivência social e a compreensão do Sistema do Direito impossibilitada pelos cidadãos. Não há sentido algum na existência de um Sistema de Direito que não proteja as relações públicas ou privadas.

Assim, é possível trazer do próprio Texto Constitucional manifestações concretas da Segurança Jurídica, tais como proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade. Por isso, o artigo não traz uma menção genérica do conceito de Segurança Jurídica, mas antes de tudo, características inerentes a tal valor e que, a partir dele, é possível construir e solidificar um Estado Democrático de Direito. Em seguida, lastreando-se, sobretudo, nas lições de Misabel Derzi<sup>5</sup>, busca-se demonstrar os fundamentos que levam à necessidade de vedação de efeitos *ex tunc* das decisões que modificam a jurisprudência em matéria tributária, em detrimento do contribuinte.

Após, no plano infraconstitucional, procede-se a análise de dois dispositivos legais pertinentes à matéria ora debatida. *Primus*, em sede de controle de constitucionalidade, vale discutir o teor do que dispõe o art. 27 da Lei nº 9.868/99. *Secundus*, não se pode olvidar da inovação trazida pelo Novo Código de Processo Civil, em 2015, no seu art. 927, §3º. As particularidades de tais dispositivos, vale enfatizar, não infirmam a tese sustentada no presente trabalho, tanto em razão do que dispõem e quanto por seus objetivos.

### 3. Estado democrático de direito e segurança jurídica

Estado Democrático de Direito não é expressão genérica e desprovida de significado, mas sim de riquíssimo conteúdo semântico, pois informa que o Estado brasileiro não apenas se compromete, mas também se qualifica como um ordenamento jurídico que respeita os valores clássicos do Estado do Direito, tais como as liberdades individuais, a segurança jurídica e as limitações contra o abuso do poder estatal<sup>6 7</sup>, de um lado, e os pilares inerentes à democracia, como a busca

<sup>5</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>6</sup> Ensina Fioravanti que este é o espírito da gênese do constitucionalismo, após as análises do conceito de soberania segundo Bodin, Hobbes e Rousseau: “El constitucionalismo es concebido como el conjunto de doctrinas que aproximadamente a partir de la mitad del siglo XVII se han dedicado a recuperar en el horizonte de la constitución de los modernos el aspecto del limite y de la garantía” (FIORAVANTI, Maurizio. Constitución. De La Antigüedad a nuestros días. Traducción de Manuel Martínez Neira. Madrid: Editorial Trotta, 2011, p.85).

<sup>7</sup> Sobre a história do constitucionalismo, para além da leitura da citada obra de Fioravanti, é ver: BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria geral do constitucionalismo. In: Revista de informação legislativa. Brasília, Senado Federal, Serviço de Informação Legislativa, nº 91, jul./set. 1986, p. 5-62; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria da constituição. São Paulo: Ed. Resenha Universitaria, 1979; HORTA, Raul Machado. Direito Constitucional - 4. ed., rev. atual. - Belo Horizonte: Del Rey, 2003; BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. - 29ª ed., rev. atual. - São Paulo: Malheiros: 2014; SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. - 37ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2014. Sobre história da

pelo combate à pobreza e desigualdades sociais, o pluralismo político, e o pleno desenvolvimento dos seres humanos, em boa parte relacionada com a consagração e efetivação de direitos sociais.<sup>8</sup>

O paradigma do Estado Democrático de Direito não é apenas uma soma dos modelos anteriores, quais sejam, do Estado Liberal de Direito (marcado pela limitação do poder de atuação estatal) e do Estado Social de Direito (caracterizado pela imposição de deveres consistentes em prestações positivas ao Estado com o fito de se alcançar a igualdade material entre os cidadãos)<sup>9</sup>. Trata-se de modelo que impõe um “*conteúdo transformador da realidade*”, que, voltado para o pleno exercício da cidadania, age de forma simbólica como “*fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução de um projeto de sociedade*”, de modo que o regime democrático “*contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência*”.<sup>10</sup>

Portanto, visando verificar exatamente como deve se mover o Estado – e aqui especificamente dentro do Direito Tributário – é preciso assinalar quais são os reais pressupostos do Estado Democrático de Direito. Em um ambiente de Estado, de Democracia e de Direito, com os três elementos conjugados, a sociedade dita os valores (máximo grau de abstração), ao passo que estes devem ser implementados no sistema pelos princípios que, em vista de sua função interpretativa, auxiliarão na leitura das normas de todo o Ordenamento Jurídico.

democracia: COSTA, Pietro. Poucos, muitos, todos: Lições de história da democracia. Tradução de Luiz Ernani Fritoli. – Curitiba, Editora UFPR, 2012.

<sup>8</sup> Destacando o aspecto material da expressão Estado Democrático de Direito, pontifica Misabel Derzi: “Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há comprometimento incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande PONTES DE MIRANDA chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias” (BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. – 8.ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.12).

<sup>9</sup> “Assim, o Estado Democrático de Direito teria a característica de ultrapassar não só a formulação do Estado Liberal de Direito, como também a do Estado Social de Direito – vinculado ao *welfare state* neocapitalista – impondo à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação da realidade. Dito de outro modo, o Estado Democrático é *plus* normativo em relação às formulações anteriores. A novidade que apresenta o Estado Democrático de Direito é muito mais em um sentido teleológico de sua normatividade do que nos instrumentos utilizados ou mesmo na maioria de seus conteúdos, os quais vêm sendo construídos de alguma data” (STRECK, Lenio L.; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao art. 1º. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 114).

<sup>10</sup> STRECK; MORAIS, op. cit., p.113.

Como princípios fundantes de nosso Texto Constitucional, despontam com relevância o Estado Democrático de Direito e o Federalismo. São formas estruturantes do poder a ser instalado no país, mas também formas de controle para que, uma vez instalado, seja contingenciado, para que não deságue em abuso ou descontrole. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e a participação dos valores sociais<sup>11</sup>.

Nesse caminhar, a segurança jurídica<sup>12</sup> retira seu fundamento diretamente da ideia de Estado Democrático de Direito, podendo-se afirmar que aquela se configura, ademais, como um dos pressupostos desta última. Mas o que vem a ser segurança jurídica? Trata-se de outro termo cujo conteúdo é indeterminado, amplíssimo. Em matéria tributária<sup>13</sup>, a segurança jurídica alcança lugar indisputável, não só pelo avanço civilizatório que o princípio da legalidade tributária representou e representa para história do constitucionalismo ocidental<sup>14</sup>, bem como pelas suas múltiplas concretizações, que inclusive restam plasmadas no Estatuto do Contribuinte, seja de forma expressa, como a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade, seja de forma implícita, como a proteção da confiança e a boa-fé-objetiva, *v.g.*<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Norberto Bobbio demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica: “*É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos*” (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992).

<sup>12</sup> “O conceito de ‘segurança jurídica’ é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos do cidadão podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas” (STEIN, Torstein. *A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha*. Cadernos Adenauer, n.3, 2000).

<sup>13</sup> Não se descarta que a segurança jurídica seja, em verdade, inerente ao próprio fenômeno jurídico, em toda a sua amplitude e conteúdo. Entretanto, para que não se desvencilhe nem se ultrapasse o objetivo do presente trabalho, nos guiaremos pela conotação que usualmente lhe emprega a tributarística.

<sup>14</sup> A necessidade de segurança jurídica em matéria tributária, mormente quanto à sua maior expressão, a legalidade, levou a países como Inglaterra, Estados Unidos e França (estes dois últimos revolucionários) a elaborarem substanciosos documentos jurídicos, da mais alta envergadura, para limitar os poderes estatais de imposição tributária, erigindo a lei, em verdade, como seu verdadeiro fundamento. Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário* - tradução de Marco Aurélio Greco. - São Paulo, Revista dos Tribunais, Educ, 1976; GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. - traduzido por André Mendes Moreira. - Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019; ROTHMANN, Gerd Willi. *O princípio da legalidade tributária*. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, nº 109, jul./set. 1972, p. 11-33.

<sup>15</sup> Não se deve olvidar do fato de que todos os outros direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos também operam em matéria tributária, quando as circunstâncias assim permitirem. Não por outra razão o *caput* do art. 150 da CRFB/88, ao inaugurar as limitações constitucionais ao poder de tributar expressamente o faz com a ressalva da expressão “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*”.

Concorda a doutrina, em sobeja maioria, desconhecendo-se vozes em sentido contrário, que segurança jurídica pressupõe certeza, previsibilidade e estabilidade para o nascimento e desenvolvimento das relações jurídico-tributárias. Nesse sentido, a segurança jurídica deve permitir que o indivíduo sujeito à tributação veja o ordenamento jurídico como um ambiente previsível e seguro, de modo a conhecer previamente as consequências jurídicas de seus atos. Como bem preceitua Heleno Taveira Torres, *os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas*<sup>16</sup>.

Em virtude da centralidade ocupada pela segurança jurídica, outros princípios podem dela retirar seu fundamento de validade.<sup>17</sup> Ademais, em virtude de sua pluralidade semântica, o princípio da segurança jurídica é concretizado de múltiplas formas no sistema tributário insculpido na CRFB/88. É o caso da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, cujos conteúdos a seguir serão destrinchados<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 22-23.

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho é enfático ao realçar a centralidade da segurança jurídica enquanto valor ínsito ao fenômeno jurídico, bem como para realçar que ela represente a gênese de outros tantos princípios: “Há ‘princípios’ e ‘sobreprincípios’, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. (...) Agora, há um princípio que sempre estará presente, ali onde houver direito: trata-se do cânone da certeza jurídica, entendido o termo não como garantia de previsibilidade da regulação da conduta (que é uma de suas acepções), mas como algo que se situa nos fundamentos do dever-ser, ínsita que é ao domínio do deontico. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova, que ‘A’ possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão validade, o *certum* no conflito de condutas. E, ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação ‘A’, ‘B’ ou ‘C’, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inafastável pois querendo ou não querendo, o legislador, havendo ou não havendo justiça, segurança ou qualquer valor jurídico que se colha para a experiência, as normas do sistema hão de consagrá-lo, para poder aspirar ao sentido deontico. Regra do direito que não discipline comportamentos intersubjetivos com observância do princípio da certeza expressará um sem-sentido na linguagem do dever-ser. Torna-se evidente que a certeza jurídica é também um sobreprincípio, mas dotado de aspectos lógicos peculiares, que lhe atribuem preeminência sintática com relação a todos os demais” (CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. IN: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes: livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 49).

<sup>18</sup> Não interessa ao presente trabalho a diferenciação entre valor, idéia, princípio, sobreprincípio, postulado, etc. Nesse sentido, estes termos serão utilizados indistintamente para se referir à segurança jurídica, bastando que se reconheça nela seu caráter jurídico-normativo e sua centralidade no Sistema Tributário Nacional. A respeito do tema, é ver ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. – 16ª ed.rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2015; GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

## 4. Fundamentos das modulações de efeitos das modificações jurisprudenciais

### 4.1. Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade

“*Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*” foi o trabalho com o qual Misabel Derzi obteve o título de Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), a sempre querida e festejada Vetusta Casa de Afonso Pena. Para tanto, valeu-se, sobretudo, da teoria sistêmica de Niklas Luhmann, jurista e sociólogo do Direito alemão.<sup>19</sup>

Em apertadíssima síntese, para que não se ultrapasse os limites deste artigo, a sociedade é composta por vários sistemas, tais como o político, o econômico e o jurídico. Estudá-los equivale a compreender seu funcionamento, centrando-se na busca de seus “*elementos, a estrutura, os princípios que os ordenam, suas funções e comportamento*”<sup>20</sup>, de modo a reduzir a complexidade da realidade mundana e da própria sociedade.

O Direito, na visão de Luhmann, tem por função precípua “*o desenvolvimento compreensivo da generalização e da estabilização das expectativas de comportamento*”.<sup>21</sup> Desse modo, é preciso que o sistema jurídico seja operacionalmente fechado, para que, valendo-se de seus próprios elementos, se diferencie do ambiente (ou seja, determine aquilo que é ou não jurídico, e conseqüentemente, pertencente ou não sistema) e opere segundo a sua própria lógica, seu próprio método. Daí dizer-se que o sistema jurídico é funcional e autopoiético: o Direito se produz a partir de si próprio.

No sistema jurídico o legislador e o juiz possuem não só funções distintas, como também atuam em áreas diferentes no interior do próprio sistema. O legislador, por ser o principal responsável por introjetar valores e interesses no sistema, atua em sua periferia, está mais perto do contato com o ambiente. Do que resulta, portanto, que ele olha para futuro, ao ordenar condutas e pensar em todas as suas conseqüências. Lado outro, o juiz, situado no centro do sistema, lida com aquilo previamente selecionado pelo legislador, de modo que “*ele não*

<sup>19</sup> Em 2007, a Professora Misabel Derzi inaugurou a linha de pesquisa “Teoria geral do Direito Tributário: Segurança e Proteção da Confiança” no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMG. Excelentes trabalhos sobre o tema se seguiram, de modo a firmar a Vetusta Casa de Afonso Pena como o principal reduto do estudo deste tema no país. Uma boa parte desses trabalhos pode ser conferida em BREYNER, Frederico Menezes (org.). Segurança jurídica e proteção da confiança no direito tributário: homenagem à Professora Misabel Derzi. Belo Horizonte: Initia Via, 2014.

<sup>20</sup> DERZI, op.cit., p.17.

<sup>21</sup> DERZI, op.cit., p.20.

*trabalha diretamente com interesses (políticos, econômicos, sociais, morais, etc.), mas com conceitos, ordenações e classificações em que se converteram aqueles interesses, fechando-se operacionalmente o sistema às intervenções diretas do ambiente externo*.<sup>22</sup> Por esta razão, “o juiz somente pode operar em obediência às determinações do próprio sistema”.<sup>23</sup>

Com efeito, trata-se de uma distinção do ponto de vista concernente à dimensão temporal entre os Poderes Legislativo e Judiciário (e, neste ponto, também o Poder Executivo). Tal questão será de fundamental valia para a justificação da necessidade de modulação de efeitos das modificações jurisprudenciais desfavoráveis aos contribuintes. Por ora, cumpre retornar à concretização da segurança jurídica por meio dos princípios da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade.

Dessarte, de posse das ideias de fechamento operacional do sistema jurídico e da segurança jurídica enquanto previsibilidade, estabilidade e certeza pode-se vislumbrar uma relação de dependência entre ambas: não há como garantir segurança jurídica (e, conseqüentemente, Estado de Direito) sem que conceba que o Direito opere por meio de sua própria estrutura, por seus próprios métodos, por seus próprios conceitos. Ora, se os cidadãos devem se comportar de acordo com as normas existentes e válidas no ordenamento, como exigir que eles vejam o sistema como algo previsível se ele não operasse de forma fechada?

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional. Nas lições de Misabel Derzi, Estado de Direito não é apenas Estado das leis, já que “*administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça*”.<sup>24</sup>

Nesse compasso, a teoria de Luhmann centra-se na confiança sistêmica: “*Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo*”<sup>25</sup>, não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia.

Nos ensinamentos de Luhmann, na busca de redução da complexidade do mundo real e planificação de comportamentos previsíveis e desejáveis, a confiança “*deve reduzir o futuro, de modo que se iguale com o presente, isto é, reduza a complexidade*”, enfim, a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo a valor presente.

<sup>22</sup> DERZI, op.cit., p.22.

<sup>23</sup> DERZI, op.cit., p.32.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado, op. cit., p. 377.

<sup>25</sup> LUHMANN, Niklas. Confianza. Santiago: Anthropos, 1996, p. 21.

Por isso, a confiança sistêmica é cara ao modelo desenhado por Luhmann, pois através dela se permite a redução da complexidade e das expectativas que possam ser criadas. A antecipação do futuro, enfim, permite que não se trabalhe mais com um ambiente em que o Direito não possa ser eficaz.

Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo.<sup>26</sup>

Como visto, o núcleo do sistema fechado do Direito de Luhmann está no uso do princípio da proteção da confiança, bem mais abrangente que a boa-fé, sendo tal princípio derivado do Estado Democrático de Direito, por meio do valor segurança jurídica.

KREIBICH desenha um elucidativo quadro, como resultado da comparação entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé<sup>27</sup>:

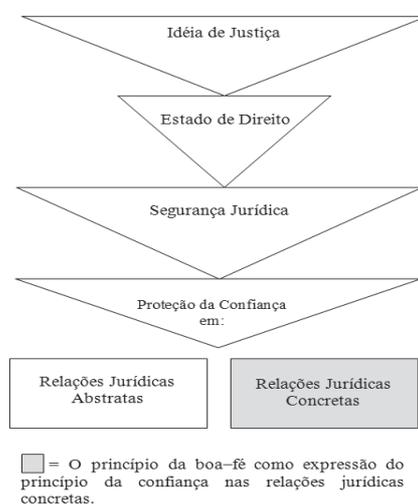


Figura 01: “Justiça, segurança jurídica e proteção da confiança”.

<sup>26</sup> LUHMANN, op.cit., p. 103.

<sup>27</sup> DERZI, op. cit., p.380.

Como conclusão, Kreibich expõe - ao que aqui interessa - que a ideia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da ideia de justiça, que lhe determinam o sentido.

Neste caso, e adentrando no campo do Direito Tributário, como podem ser vistas as relações jurídicas entre Estado e Contribuintes? Uma relação ditada pelos valores fundamentais (Justiça e Segurança). A premissa é a previsibilidade e a transparência das ações do Estado. A base desta relação jurídica que é a Norma Constitucional.<sup>28</sup>

O que se extrai, ainda, dos ensinamentos acima, é que a legalidade e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro.

Portanto, em síntese, a confiança agiria como uma espécie de catalizador social, reduzindo as possibilidades futuras e, com isso, propiciando ao Direito dar uma satisfação à Sociedade dentro da linha do esperado. Criar expectativas previsíveis (não estáticas) acaba por reduzir a complexidade na ordem social. E aqui é preciso dizer que não se trata de uma confiança pessoal, mas sistêmica, gerada através de símbolos, onde o processo de aprendizagem pelas experiências vividas fica mais fácil. Não significa que os perigos do futuro estão eliminados, mas o norte estará delineado pela confiança depositada no sistema.

A confiança não significa mera esperança, mas uma expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia; pressupõe ela uma certa exposição ao risco, pois uma parte estará sempre na dependência daquele em que depositou sua confiança. Aqui é um ponto fundamental que será explorado adiante. O Estado não ocupa a posição daquele que confia, e que, por isso, mereça proteção, mas a ele poderá ser imputada a responsabilidade pela confiança gerada. Detém ele a supremacia sobre os eventos/acontecimentos.

Se a função do Direito é justamente ordenar comportamentos, ante à insuperável complexidade do mundo, é necessário que os destinatários das normas jurídicas possam confiar no sistema. Nesse sentido, a partir do momento em que a norma é nele inserida, a confiança “*implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia*”.<sup>29</sup>

A confiança expande os tempos de um sistema, permite o resgate do passado e a antecipação do futuro. Em verdade, a confiança, enquanto redução da

<sup>28</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 34-35.

<sup>29</sup> DERZI, op.cit., p.329.

complexidade do mundo real, ordenação de comportamentos e antecipação do futuro, concretiza o princípio da segurança jurídica na medida em que permite que o sujeito possa decidir seus atos de acordo com o que o Direito dispõe, isto é, o sistema passa a influir na decisão tomada pelo sujeito, porque vê no sistema um ambiente minimamente seguro, estável e previsível.

Do que se conclui, indubitavelmente, que sem confiança o sistema jurídico pode se tornar absolutamente ineficaz, ante à sua imprestabilidade para cumprir seu mister: ordenar comportamentos.

O princípio da boa-fé objetiva, por sua vez, compartilha de um núcleo comum ao princípio da proteção da confiança. Entretanto, “*existe um espaço de atuação da boa-fé objetiva, como fontes de deveres da Administração tributária, que a proteção da confiança não alcança.*”<sup>30</sup>

De todo modo, a proteção da confiança (e boa-fé objetiva), no Direito Público<sup>31</sup>, caracteriza-se pela circunstância de que, nesta senda, “*o fato indutor da confiança é criado pelo Estado ou por órgãos públicos estatais*”<sup>32</sup>, seja ele na condição de juiz, administrador ou legislador. Por tal razão, somente o particular encontra-se sob o manto da proteção do referido princípio, jamais o Estado.<sup>33</sup> Nesse sentido, em Direito Público, explica Misabel Derzi o núcleo de proteção da confiança:

Com isso, devemos especificar o que é digno de proteção em seu conteúdo, a saber: (a) *a continuidade da ordem jurídica*, associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito, em que a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança; (b) *a proteção da continuidade, do ponto de vista material*, em que o raciocínio se vincula, em sequência, especificamente, à proteção da propriedade e do patrimônio pelo Direito Constitucional, e a outros direitos e garantias fundamentais; (c) *a fidelidade ao sistema e à justiça*, que conduzem ao princípio da proteção da confiança, desenvolvida por seu efeito garantidor da igualdade, em especial no direito ao planejamento; (d) *a proteção da disposição concreta ou do investimento*, como circunstância decisiva no Direito privado, como o componente subjetivo do “valor da segurança jurídica” segundo CANARIS, converte-se no Direito público em mera *prática da confiança*

<sup>30</sup> DERZI, op.cit., p.381.

<sup>31</sup> O tema da proteção da confiança e da boa-fé objetiva foi amplamente estudado no Direito Privado, onde sua elaboração teórico-dogmática antecedeu à própria concepção publicista, sobretudo pelos estudos de Canaris. Confira-se, a respeito, DERZI, op.cit., 338-377.

<sup>32</sup> DERZI, op.cit., p.390.

<sup>33</sup> Cf. DERZI, op.cit., p.395-399.

*como indicador*, que deve evidenciar uma relação causal entre a confiança e a decisão tomada pelo cidadão, em face dos atos e omissões do Estado. A disposição ou investimento não é um elemento essencial, mas um indicador da existência da confiança, digna de proteção.<sup>34</sup>

Entretanto, alerta Misabel Derzi que, entre nós, em face das normas que compõem nosso ordenamento positivo, o princípio da proteção da confiança (e da boa-fé objetiva) assume aplicação distinta aquela preconizada pela doutrina alemã. Tal fenômeno se dá tanto pelo tratamento conferido à irretroatividade pelo nosso texto constitucional, quanto pela constitucionalização de determinados direitos e garantias, tais como o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido. Ressalte-se, com a merecida ênfase, que não quer isso dizer o princípio da proteção da confiança seja de menor valia no sistema jurídico brasileiro. Trata-se apenas do arranjo que lhe confere o nosso Direito Positivo. Em verdade, ele ressurgirá, como necessidade ético-jurídica, diante das situações em que restar fragilizado os princípios já positivados como a irretroatividade. A proteção da confiança, defendida pela Professora e assinamos embaixo, está cristalizada em diversos princípios positivados e é pressuposto destes. Apenas nos espaços controversos ou de fragilidade de tais princípios que surge o princípio da proteção da confiança<sup>35</sup>.

#### 4.2. Jurisprudência e modificação da jurisprudência

O juiz, situado no centro do sistema jurídico, deve olhar para o *input* do sistema, onde se situam, por exemplo, as leis. Por isso mesmo, é da natureza da sentença que ela se volte para o passado. Isso porque as leis e os fatos ocorridos, sobre os quais o juiz tem o dever de decidir, pertencem ao pretérito, são anteriores a ela.

Naturalmente, a sentença representa uma escolha entre alternativas possíveis de sentido das normas. As partes, dentro do ambiente de disputa processual, oferecem seus argumentos ao juiz, para convencê-lo de que a posição por cada uma delas defendida representa a melhor e a correta interpretação da norma que venha a ser discutida no caso concreto.

Pode-se, pois, afirmar que a decisão judicial, consubstanciada na sentença, representa, a um só tempo, aplicação e criação do Direito. Representa aplicação, porque o juiz não pode decidir com base em considerações externas ao sistema

<sup>34</sup> DERZI, op.cit., p. 593.

<sup>35</sup> DERZI, op.cit.,p.413-414.

jurídico, sejam elas políticas, econômicas, morais, etc. É da natureza do sistema o seu fechamento operacional, de modo que o juiz deve sempre estar vinculado ao Direito, ainda que os signos linguístico da norma sejam vagos, indeterminados.

Ademais, a sentença também representa uma criação do Direito. No momento em que o juiz escolhe uma das possíveis alternativas de sentido da norma em debate, restam excluídas as outras alternativas possíveis. Nesse sentido, trata-se de norma individual aplicável a casos semelhantes.<sup>36</sup> A sentença, por isso mesmo, gera expectativas normativas de conduta nos cidadãos, uma vez que devem eles pautar seus comportamentos a partir daquele sentido normativo escolhido pelo juiz e constante da decisão<sup>37</sup>.

Entretanto, a expectativa normativa de conduta advinda de decisões judiciais “*pode variar na duração do tempo necessário, pode variar no grau de intensidade da expectativa, podendo chegar, em seu grau máximo, à obrigatoriedade da observância geral da norma judicial, ou seja, a uma proibição de desvio*”<sup>38</sup>

Nesse sentido, acompanhando a distinção inaugurada, em Alemanha, por Heiki Pohl, é preciso diferenciar os (i) precedentes, que impedem os tribunais hierarquicamente inferiores de decidir em desconformidade com a decisão proferida pelos órgãos hierarquicamente superiores e competentes para proceder a uniformização jurisprudencial das (ii) jurisprudências estabilizadas, correspondentes a “*singelos mandamentos de recomendação para a consideração na solução de conflitos do mesmo grupo de casos similares*”<sup>39</sup>.

De posse de tais advertências, incumbe delimitar o conceito de jurisprudência. Estribando-se novamente nas lições de Heiki Pohl, pode-se entender por jurisprudência “*uma decisão judicial contém sempre uma pergunta geral com a sua resposta ao lado de uma pergunta singular com a sua resposta. Fazem parte da*

<sup>36</sup> “É verdade que os casos concretos são únicos e que, quando nos referimos a casos ‘iguais’ ou similares, sempre pressupomos o caso ou fato jurídico, já despido de suas especificidades fáticas (econômicas, sociais, políticas, psicológicas, temporais...) que tornam cada caso, caso único. Os casos concretos comparáveis ou similares (‘iguais’) assim o são, quando sejam reduzidos, por meio de critérios jurídicos relevantes, postos no ordenamento (não importa quantas características diferenciais, não jurídicas, possam ter). O fático, na sua faticidade pura, não é apreensível pelo Direito. Esses fatos, assim reduzidos, são postos sob a regência de uma norma judicial comum. Essa norma judicial comum tanto serve para a redução da complexidade de um grupo de casos, como se presta a determinar-lhes as conseqüências – complexo de deveres, direitos, obrigações, faculdades, enfim, a esfera jurídica na qual se inserem” (DERZI, op.cit., p.257).

<sup>37</sup> Não se pode descurar do papel exercido pela Dogmática nesse contexto. De fato, a despeito de não fazer parte do sistema jurídico, ela auxilia o juiz na atribuição de sentido da norma sobre a qual o Poder Judiciário deverá se debruçar. Sobre o assunto, DERZI, op.cit., p.175-180.

<sup>38</sup> DERZI, op.cit., p.254.

<sup>39</sup> DERZI, op.cit., p.256.

*mesma jurisprudência, as decisões que dão a mesma resposta a uma determinada pergunta geral*.<sup>40</sup>

Modificação de jurisprudência, por sua vez, será justamente a mudança da resposta geral à mesma pergunta. O número de decisões, aqui, é irrelevante. Basta que o órgão uniformizador da jurisprudência dê uma nova resposta geral à pergunta que a jurisprudência terá sido modificada. Eis o cerne da tese sustentada por Misabel Derzi e o objeto do presente artigo. Por que devem ser modulados os efeitos das decisões que modificam a jurisprudência em detrimento dos contribuintes?

#### 4.3. Da necessidade de modulação de efeitos das modificações jurisprudenciais em detrimento do contribuinte

Estamos plenamente convencidos de que as decisões judiciais criam Direito. A jurisprudência representa, portanto, a criação de uma norma, o sentido dado pelo Poder Judiciário a determinada lei ou dispositivo, ou seja, a escolha de um dos possíveis sentidos atribuíveis ao diploma legal objeto da discussão judicial. Por via de consequência, a modificação da jurisprudência representa a criação de uma nova norma, equivalente a uma nova “lei”, “*pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, único, pois sofrera o esvaziamento dos demais sentidos alternativos*”.<sup>41</sup> A questão que se põe, portanto, diz respeito à atribuição de efeitos da decisão que cria a jurisprudência, bem como daquela que a modifica. O que vem depois da criação?

Nas decisões que inauguram a jurisprudência prevalece a regra da retroação, ou seja, a atribuição de efeitos *ex tunc*, uma vez que o juiz deve sempre olhar para o passado, para o *input* do sistema, conforme afirmado à sociedade no presente trabalho. Suponha-se o julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade de uma determinada lei. O Plenário do STF, ao julgá-la inconstitucional, via de regra, deve atribuir efeitos retroativos à decisão, uma vez que a inconstitucionalidade do diploma legal implica sua nulidade, de modo que os fatos ocorridos durante sua vigência não poderão prevalecer.<sup>42</sup>

Por se tratarem da primeira apreciação do Poder Judiciário sobre a questão debatida, não há que se invocar os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança ou da boa-fé objetiva. Aqui, o que se tem é o fenômeno natural da

<sup>40</sup> POHL, Heiki. apud DERZI, op.cit., p.258-259.

<sup>41</sup> DERZI, op.cit., p.266-267.

<sup>42</sup> DERZI, op.cit., p.522-530.

própria sentença, da atribuição de sentido da norma, a definição de seu conteúdo. Por isso mesmo, a decisão deve voltar-se para o passado, onde se encontram a lei e os fatos *sub examine*.

Raciocínio diferente se aplica à modificação jurisprudencial. É claro que, do ponto de vista funcional, a decisão que modifica a jurisprudência é, antes de mais nada, uma decisão. Nesse sentido, em virtude da sua própria natureza, também olha para o passado, onde se situa o *input* do sistema e escolhe um dos sentidos possíveis da norma para determinar-lhe o conteúdo.

Entretanto, por não se tratar da primeira apreciação do tema objeto de análise, a decisão modificadora da jurisprudência, ao olhar para o *input* do sistema jurídico, enxerga, para além da lei, aquela decisão que inaugurou a jurisprudência. Quer isso dizer que o órgão de determinado tribunal competente para proceder a uniformização jurisprudencial depara-se com uma decisão sua, geradora de expectativa normativa de conduta para os cidadãos.

Saliente-se que a discussão travada não diz respeito à modificação jurisprudencial em si. Definitivamente, não é disso que se trata. São intrínsecas ao Direito as mudanças de entendimento. Só assim ele pode evoluir. O que se discute é o tratamento dos efeitos dessa decisão que modifica uma compreensão anterior.

Pois bem. Na decisão que modifica a jurisprudência em desfavor dos contribuintes, não se pode aplicar a regra da retroação. Isso porque, estabelecida a jurisprudência, os contribuintes pautam suas condutas e planejam economicamente suas vidas a partir daquilo que anteriormente se decidiu. Nesse sentido, o Judiciário, ao adotar um entendimento anteriormente excluído pela decisão primeira, cria nova norma, que somente poderá ter vigência para o futuro, ou seja, efeitos prospectivos (*ex nunc*).

É justamente este o âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade, verdadeiro fundamento da modulação dos efeitos das decisões modificadoras da jurisprudência. Como dito anteriormente, a irretroatividade não diz respeito somente às leis, mas também aos atos dos Poderes Executivo e Judiciário. Por isso mesmo, o princípio da irretroatividade se aplica à decisão que modifica a jurisprudência, para que não alcance os fatos ocorridos sob a vigência da norma judicial anterior, respeitando-se o contribuinte, que agiu conforme o entendimento exarado pelo próprio Poder Judiciário. Misabel Derzi elenca as características da irretroatividade das modificações jurisprudenciais, aplicada analogicamente com a irretroatividade das leis:

- a) o princípio da irretroatividade é direito e garantia fundamental de todos os cidadãos, que se impõe contra o Estado. Seja o Estado legislador, administrador ou juiz, a irretroatividade somente pode ser invocada em

favor do contribuinte. Em relação ao princípio da irretroatividade das leis, o Supremo Tribunal Federal já consagrou, em súmula, o mesmo entendimento;

- b) *tal como ocorre com o princípio da irretroatividade das leis*, a retroação benigna, para favorecimento do cidadão/contribuinte, nas relações de Direito Público, de modo algum é coibida pelo ordenamento. A remissão e a anistia no Direito Tributário encontram autorização expressa no art.150, §6º, sentido apenas nas hipóteses em que a modificação da lei ou da jurisprudência acarretar instituição de tributo novo ou majoração de tributo já existente. Se, à luz da jurisprudência consolidada anterior, o contribuinte não estaria obrigado ao pagamento de determinado tributo, em certas circunstâncias, ou se teria direito a créditos e a compensações que a nova jurisprudência modificadora não mais reconhece, então teremos, plenamente, a invocação do princípio da irretroatividade, para a proteção dos fatos jurídicos pretéritos;
- c) *o momento da vigência da jurisprudência inovadora, que altera jurisprudência anterior, deverá ser o marco decisivo*. Todos aqueles atos-fatos pretéritos (porque ocorridos antes do início da vigência da nova jurisprudência), sob a vigência do precedente superado, deverão ser protegidos. Resulta daí que nem os fatos, propriamente ditos, nem os efeitos que deles decorrem poderão ser atingidos pela mudança de orientação, pela jurisprudência inovadora. A modulação dos efeitos da decisão nova deveria a ser a regra, tal a força do princípio da irretroatividade entre nós. Não tem cabimento pretender saber se, antes do termo inicial da vigência da norma judicial inovadora, o contribuinte teria depositado confiança legítima na jurisprudência superada, e em que grau. Assim como a confiança é pressuposta em relação às leis, o mesmo raciocínio, mais objetivo, deverá comandar a aplicação do princípio da irretroatividade às modificações jurisprudenciais;
- d) *se não admitimos separar os fatos jurídicos de seus efeitos* (mas, ao mesmo tempo, não confundimos ocorrência do fato, como exercício dos direitos dele decorrentes) como visto, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme nesse sentido, então, em face da existência e da vigência de um precedente consolidado, os fatos pretéritos já ocorridos inteiramente no passado e os seus respectivos efeitos, já desencadeados ou ainda por desencadear, independentemente de seu exercício, devem ser protegidos contra o advento das normas judiciais novas, modificativas.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> DERZI, op.cit., p.552-553.

É claro que, quanto a este ponto, resta pressuposta a confiança sistêmica. Mas a proteção da confiança não emerge como fundamento genérico para a necessidade de modulação de feitos nas decisões modificadoras de jurisprudência devido à força com a qual se protege, entre nós, a irretroatividade. Sua aplicação, nesta seara, se dá de maneira mais restrita, conforme salientado alhures. Desse modo, a proteção da confiança, como necessidade ético-jurídica, se dará “*onde a fragilidade da garantia da irretroatividade se manifesta (quer para as leis, quer para as modificações judiciais)*”<sup>44</sup> Isso porque “*as modificações jurisprudenciais não estão submetidas ao princípio da anterioridade e da espera nonagesimal, obrigatórios para as leis tributárias*”<sup>45</sup> E então indica a Catedrática o âmbito da aplicação dos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva:

Enfim, o princípio da irretroatividade, da forma como se consagra na Constituição da República, suscita o reenvio aos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, em hipóteses restritas, como já mencionamos: (1) *em relação às contribuições sociais de período*, se o balanço não se encerrou e a conjugação com o princípio da espera nonagesimal não for suficiente para procrastinar a vigência da lei inovadora para o exercício seguinte; (2) *em relação aos direitos expectados que, não tendo ainda se tornado “adquiridos”, pela ausência de todos os requisitos exigíveis, são especialmente fortes, em razão do tempo de duração decorrido para a sua formação.*<sup>46</sup>

Em apertadíssima síntese, esse é o itinerário para sustentar a necessidade de modulação de efeitos das decisões modificadoras da jurisprudência, em detrimento dos contribuintes. O tratamento conferido à irretroatividade pela Constituição da República implica seu reconhecimento não somente às leis, mas também para as decisões judiciais. Por isso, a decisão que altera a jurisprudência deve ter seus efeitos projetados apenas para o futuro, sem que se alcance os fatos ocorridos sob a vigência da decisão anterior, de modo a garantir a confiança sistêmica, a segurança jurídica e o Estado Democrático de Direito.

Muito poderia se dizer, em especial, quanto aos requisitos postos no art. 927, §3º do CPC e no art. 27 da Lei nº 9.868/99, mas fica para outro momento, deixando apenas o alerta de que os requisitos lá postos – segurança jurídica e interesse social – devem ser vistos dentro do sistema do Direito, ou seja, a prestigiar sempre a integralidade do Sistema. Interesse social não se confunde com a confiança jurídica

<sup>44</sup> DERZI, op.cit., p.554.

<sup>45</sup> DERZI, op.cit., p.568.

<sup>46</sup> DERZI, op.cit., p.569.

subjetivamente considerada, ou seja, aquela específica dos contribuintes quando da alteração jurisprudencial a que se referiu acima, ao versar sobre o requisito da segurança jurídica, sendo este requisito já muito bem estudado. Trata-se, isso sim, da confiança da sociedade (social) no próprio sistema jurídico, no interesse na manutenção do sistema enquanto viabilizador de orientação de condutas e de panorama de solução de conflitos. Significa dizer, o requisito do interesse social elencado pelo art. 927, §3º do CPC e pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99 consiste nas hipóteses em que a atribuição de efeitos retroativos às alterações jurisprudenciais e às decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade ocasionariam um risco à confiança da sociedade no próprio sistema jurídico, porque ele deixaria de se tornar operacionalmente fechado, ou poderia comprometer a sua própria funcionalidade. Não se cuida do interesse público genericamente considerado, tampouco do interesse estatal arrecadatário. Trata-se de algo mais grave, mais sensível do que isso. Trata-se de seguir os caminhos traçados pela Professora Misabel Derzi: não se constrói o Direito sem a confiança no Sistema Jurídico, pois ele jamais se legitimará se afastado de tais caminhos.

## 5. Considerações finais

Por todo o exposto, viu-se se que a segurança jurídica é um valor caríssimo ao Estado Democrático de Direito, bem como que sua concretização pode se dar por meio de diversos outros princípios. Em matéria tributária, e no que diz respeito à teoria sistêmica, interessam os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva.

Pretendeu-se demonstrar que, pelo tratamento conferido pela Carta Magna ao princípio da irretroatividade, que não se limita às leis, abarcando também os atos dos Poderes Executivo e Judiciário, as modificações de jurisprudência exigem a modulação dos efeitos de suas decisões.

Em verdade, os juízes criam Direito. Na sentença, aquele que julga escolhe uma das alternativas possíveis de sentido da norma, de modo que restam excluídas todas as outras alternativas. Nesse momento, a formação da jurisprudência, que se conceitua como uma resposta geral a determinada pergunta e aplicável a um grupo de casos semelhantes, gera, nos cidadãos uma expectativa normativa de conduta, de modo que os contribuintes passam a agir conforme aquela norma judicial.

O tribunal, ao modificar a jurisprudência, ou seja, modificar seu próprio entendimento, cria nova norma, cujo conteúdo passará a ser uma das alternativas possíveis de sentido anteriormente excluídas. Nesse momento, adquire força

o insuplantável o princípio da irretroatividade (em conjunto com a pressuposta confiança sistêmica), de modo que os fatos ocorridos sobre a vigência da antiga norma judicial não podem ser atingidos pela nova norma jurisprudencial.

Acredita-se, portanto, que na formação da jurisprudencial, via de regra, prevalece a retroação, como fenômeno inerente à sentença, que se volta para o input do sistema, onde se situam os fatos e as leis. Nada impede, entretanto, que em situações absolutamente excepcionais os efeitos da retroação sejam mitigados, para que sejam garantidos outros valores constitucionais. Entretanto, nas modificações de jurisprudência, em detrimento do contribuinte, mostra-se imperativa a necessidade de modulação dos efeitos da decisão, em virtude do princípio da irretroatividade.