

**CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE/SP
CURSO DE DIREITO**

**APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Felipe dos Reis

Presidente Prudente/SP

2020

**CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE
CURSO DE DIREITO**

**APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO
Felipe dos Reis**

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Professor José Maria Zanuto.

Presidente Prudente/SP
2020

APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia (ou Trabalho de Curso) aprovado como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

José Maria Zanuto
(orientador)

Lucas Pires Maciel
(Examinador 1)

José Mauro de Oliveira Junior
(Examinador 2)

Presidente Prudente/SP, 02 de julho de 2020

*O passado pode deixar dissabores,
mas põe termo a todas as incertezas.*

- Gustav Radbruch.

Aos meus Pais, que sempre foram convictos em meu potencial,
e a meu Deus, alicerce de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao final desta fase de minha vida, me deparo com muitos que apostaram em meu potencial. Dignos de meu agradecimento, não só na seara acadêmica, mas em tantas outras por nunca terem duvidado de minha capacidade.

Em primeiro lugar à Deus, por todo discernimento concedido para que fizesse as escolhas que me trouxeram onde estou hoje, mas que principalmente me concedeu coragem para sempre procurar encarar minhas adversidades por uma perspectiva mais ampla e otimista.

Aos meus pais, que mesmo em meio às dificuldades acreditaram e confiaram em minhas decisões, que me proporcionaram todas as ferramentas para que eu pudesse trilhar meu caminho.

Agradeço à Jorge Gomes Advogados por terem me apresentado o Direito Tributário e principalmente por sempre me proporcionarem todo o suporte que necessitei, sem me cobrar nada além de meu comprometimento, me ensinando os valores que hoje são a basilar para o meu caráter não só como profissional mas como ser humano.

Agradeço ao meu orientador, por ter me acolhido e acreditado em meu trabalho, por toda atenção e tempo ao qual se dedicou em me auxiliar nesse momento crucial de minha carreira o qual com toda certeza ficará gravado em minha memória.

Ao Professor Lucas Pires Maciel e ao Doutor José Mauro de Oliveira Junior, que se dispuseram e me honraram ao aceitar o convite de compor a banca examinadora os quais com certeza enriquecem ainda mais este trabalho.

Por fim agradeço aos meus Amigos, Leila Kaneko, Micaele Imamura, Giovana Furine, Renato Gregório e Guilherme Dias, os quais me acompanharam nessa trajetória, me permitindo dividir as tristezas que me afligiam, mas principalmente compartilhar todas as minhas vitórias que eu conquistei.

RESUMO

Com o avanço do sistema *common law*, as decisões judiciais passaram a ocupar um papel mais intenso e fundamental em nosso ordenamento jurídico. No âmbito Tributário isso não é diferente, com os precedentes ganhando cada vez mais destaque, inicia-se uma série de conflitos aparentes, visto que toda a matéria principiológica que compõe o Direito Tributário o faz de modo a protegê-lo e torná-lo seguro resguardando o contribuinte de abusos e surpresas por parte do Estado. Portanto, o presente trabalho foi elaborado de modo a realizar uma análise dos princípios regentes do Direito Tributário, observando a aplicação dos precedentes judiciais tendo estes um viés de fonte normativa. Primeiramente se tece um conceito do sobreprincípio da Segurança Jurídica, de modo a definir o conceito que foi utilizado para a produção deste trabalho, elencando os seus elementos e sua posição no ordenamento, fazendo um paralelo com a sua aplicação como regra e a possibilidade dessa alternância entre princípio e regra. Definidos esses preceitos, aborda-se o papel da decisão judicial em nosso sistema jurídico atual, sua força normativa, seguida de uma breve análise da distinção dos termos precedente e jurisprudência, abordando critérios de diferenciação e suas características ao serem usados no sistema *civil law*. Em seguida, foi traçado um paralelo entre a segurança jurídica e a utilização dos precedentes, suas possíveis violações e aplicação tendo como cenário todos os princípios que resguardam o direito tributário. Por fim foi exposto o modo como o Direito Tributário faz uso dos precedentes como fonte normativa, respeitando a Segurança Jurídica e os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, abordando a modulação dos efeitos da decisão judicial e o respeito a Constituição Federal.

Palavras-chave: Segurança Jurídica, Princípios, Direito Tributário, Decisão Judicial, Sistema de Precedentes, Precedentes Vinculantes, Jurisprudência

ABSTRACT

With the advancement of the common law system, judicial decisions have taken on a more intense and fundamental role in our legal system. In the Tax sphere, this is no different, with precedents gaining more and more prominence, a series of apparent conflicts begins, since all the principle matters that make up Tax Law do so in order to protect it and make it safe while safeguarding it. the contributor of abuses and surprises by the State. Therefore, the present work was elaborated in order to carry out an analysis of the governing principles of Tax Law, observing the application of judicial precedents having these as a normative source. Firstly, a concept of the Legal Security overprinciple is woven, in order to define the concept that was used for the production of this work, listing its elements and its position in the organization, making a parallel with its application as a rule and the possibility of this alternation. between principle and rule. Having defined these precepts, the role of the judicial decision in our current legal system is addressed, its normative force, followed by a brief analysis of the distinction of the terms precedent and jurisprudence, addressing differentiation criteria and their characteristics when used in the civil law system. Then, a parallel was drawn between legal certainty and the use of precedents, their possible violations and application, taking as a scenario all the principles that protect tax law. Finally, it was exposed the way in which Tax Law makes use of precedents as a normative source, respecting Legal Security and the principles of legality, non-retroactivity and anteriority, addressing the modulation of the effects of the judicial decision and respect for the Federal Constitution.

Keyword: Legal Security, Principles, Tax Law, Judicial Decision, System of Precedents, Binding Precedents, Jurisprudence

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O PODER DE TRIBUTAR.....	11
3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	13
3.1 A Segurança Jurídica E Suas Dimensões.....	14
3.2 Da Legalidade	19
3.3 A Irretroatividade	24
3.4 Da Anterioridade	26
4 DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	30
5 SEGURANÇA JURÍDICA, DIÁLOGO COM OS PRINCÍPIOS E PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE	32
5.1 Da Decisão Judicial, Embasamento E Força Normativa	33
5.2 A Jurisprudência E Os Precedentes.....	35
5.3 Precedente Como Regra E Princípio	38
6.OS PRECEDENTES E O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	41
6.1 Modulação De Efeitos E O Respeito Aos Subprincípios Da Segurança Jurídica Tributária	42
6.2 Modificações Na Jurisprudência Tributária E Seus Reflexos No Direito Tributário	44
7. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Com a ascensão do sistema *common law* em nosso ordenamento jurídico, fica praticamente impossível não se analisar como esse sistema conseguiu se enquadrar nos limites estabelecidos pela nossa Constituição.

Mas ainda assim, se era esperado alguma resistência em determinados ramos do Direito, sendo o Direito Penal e o Direito Tributário os que mais demonstraram determinada incompatibilidade, visto que ambos são extremamente legalistas e expressam uma necessidade imensurável pela regulamentação positiva.

Além disso, voltando a atenção a seara Tributária, essa se destaca por ser um dos ramos do Direito mais impregnados por princípios e garantias constitucionais, principalmente por regular uma relação jurídica tão crucial que é a arrecadação de tributos pelo Estado e para o Estado.

Para tanto, de modo a demonstrar a adequação que torna não só possível como crucial a aplicação de precedentes no Direito Tributário, se foi necessário traçar premissas sobre o que é o Poder de Tributar possuído pelo Estado e a forma que este se apresenta como um poder soberano nos moldes de nossa Constituição. Esse entendimento é de extrema importância, visto que nossa Magna Carta ainda vislumbra o Princípio da Segurança Jurídica, amplo e que abriga em seu seio outros subprincípios como o da legalidade, irretroatividade e anterioridade, que faz do Direito Tributário um dos – se não o – ramos mais protegidos do ordenamento.

Se dissecou o conceito de Segurança Jurídica sob o viés tributário, de modo que se pudesse chegar a um coeficiente que foi utilizado como basilar em todo o trabalho, de modo que quando confrontado com a utilização dos precedentes, este não causasse uma violação de tal princípio, tornando-o não só compatível mas como ferramenta para sua aplicação.

Mesmo sendo estruturado nos moldes do sistema romano-germânico, principalmente com o advento do Código de Processo Civil, o Ordenamento jurídico Brasileiro deu um passo importante adotando as tradições do *common law* abrangendo assim todos os ramos do Direito.

Este trabalho foi então elaborado, demonstrando o modo como um precedente pode ser formado e ainda como ocorre de forma legal a sua superação. Voltando sempre os olhos para a realidade tributária, se é demonstrado como esta é

aplicada e os reflexos trazidos por sua aplicação. No mais, ainda busca se explorar quais os impactos das possíveis mudanças de entendimento que podem se sobressair com o decorrer do tempo e como isso afeta os precedentes já firmados.

A pesquisa possui crucial importância visto que ela demonstra a miscigenação ocasionada pela coexistência de dois sistemas distintos e harmônicos em nosso Ordenamento Jurídico. Onde logo após a utilização do método comparativo para demonstrar essa fusão que vivenciamos hoje, foi-se utilizado o método dedutivo bem como do método hipotético, onde se analisou o atual posicionamento doutrinário e dos Tribunais Superiores sob a aplicabilidade dos precedentes no âmbito tributário.

Em um último momento, foi-se demonstrado com a ilustração de decisões reais, os bons reflexos da utilização dos precedentes e principalmente como estes hoje são utilizados como meio de proteção ao contribuinte e de aplicação das garantias constitucionalmente oferecidas ao cidadão.

2 O PODER DE TRIBUTAR

Vendo a insegurança da vida individual ou à beira de um sistema anarquista (que é defendido por vários filósofos), o homem se submete a vida em sociedade, a qual se organiza em um coletivo para garantir segurança e harmonia entre os seres humanos. Nasce assim a figura do Estado, que no decorrer das eras passa por várias transformações, indo do monarquismo absolutista até a república democrática.

Mas dentre todas essas formas a qual o Estado foi moldado e percorreu, existe um fator que é encontrado em todas elas. Essa entidade superior que organiza e regula a vida em sociedade possui gastos, visto que ela exige mão de obra, desde à própria administração até a segurança pública.

Surpreende que, o ponto em comum alhures não é o gasto em si, mas o modo de se recolher a receita para arcar com todas as despesas públicas do Estado. A tributação figura em todas as formas de governo que se apresentam na história da sociedade, possuindo caráter fundamental para sua manutenção.

Ausente o tributo em um Estado este não possui capacidade para atingir os fins almejados. Um Estado sem dinheiro perde soberania tanto entre seus cidadãos quanto em uma perspectiva internacional. Logo, o tributo se faz necessário não só para que o Estado exista, mas para que ele se mantenha.

Porém, devido a fatores históricos, principalmente no que tange a era Monárquica, o poder de tributar passou a ser visto com maus olhos levando à sociedade moderna, mais consciente do que seriam abusos, a se resguardar criando mecanismos que não só protegem os interesses sociais como também limita o exercício desse poder.

Isso por conta dos abusos praticados tanto na idade média quanto nas eras anteriores com Estados autoritários e absolutistas. Pode-se afirmar que os abusos praticados por João-Sem-Terra em seu Governo na Inglaterra, como dobrar a carga tributária sem consultar os barões da época, foram um dos, se não o principal, estopim que origina a Magna Carta em 1215.

Com o advento da era moderna, a globalização e o aumento da iniciativa privada, a carga tributária não é só limitada para proteger a sociedade de abusos, mas

também com o intuito de incentivar e autorizar a iniciativa privada em sua atividade natural.

A evolução da visão a respeito do tributo é muito bem evidenciada no estudo de Hugo de Brito (1999, p.31), o qual expõe que:

Importante, porém é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. (grifo do autor).

Logo, o avanço do entendimento de tributo, que parte de uma ideia de ato de poder autoritário para uma ideia de ato jurídico democrático do Estado, é nítido e marcante no Estado de Direito. Porém, em sua essência, o tributo ainda se mostra um reflexo negativo de exercício abusivo da soberania estatal que, ao maquiá-lo tal instituto, demonstra uma triste lembrança de sua forma absolutista.

Ressalta-se que atualmente no Brasil a carga tributária é relativamente alta. Essa afirmação não exclui a reconhecida infinidade de serviços públicos que o Estado demanda realizar, inclusive por imposição constitucional. De outro lado, além de elevada, a carga tributária é ainda crescente, atualizando-se no decorrer do tempo pela aplicação dos índices legais de correção.

Ainda assim é necessária a existência do tributo, não só para que o Estado possa verdadeiramente existir, mas para manutenção de sua administração e prestação de serviços públicos, os quais não só favoreceram a sociedade, mas alcançaram e integram toda a amálgama do povo.

3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Destarte, é de crucial importância enaltecer o papel da Segurança Jurídica no meio jurídico, mas para que se seja possível realizar essa análise, é necessário estabelecer e entender alguns pontos acerca de tal instituto

Indispensável se faz a apreciação do que se entende por seguro dentro do nosso idioma. Encontra-se na qualidade de adjetivos, o inabalável, ao abrigo de perigo ou ameaças, o garantido. Os quais somados ao substantivo “jurídico” nos apresenta uma relação intrínseca com o direito, e claro, ao que se é justo.

Porém, como já bem explanado nos tópicos introdutórios, a sociedade moderna, devido a grandes avanços históricos e sociológicos, optou por se submeter a um ordenamento jurídico organizado de modo que este proporcionasse segurança.

Logo, procura-se alcançar o ideal de justo visando o bem coletivo e quando alcançado, torná-lo seguro, para que não se ameace a harmonia tão almejada pela sociedade. No entanto, da mesma forma que se procura fazer isso com aquilo que é justo, o mesmo pode ocorrer com o injusto, visto que, caso definido uma norma injusta esta, objetivando a segurança do ordenamento, este com toda a sua estrutura já definida possuiria poderes para retirar sua eficácia ou a tornar nula desde seu nascimento.

Ocorre que, por mais lógico que seja esse raciocínio, o Direito Positivo traz consigo essa incerteza o que é o alvo de seus críticos até hoje. A defesa pelo que é legal e não pelo que é justo, é o grande obstáculo quando se realiza uma análise superficial do que é a Segurança Jurídica. Da mesma forma que, caso encontrado o estado ideal de justo e este fosse desprovido de qualquer segurança, poderia então facilmente retroceder para o injusto. Neste trilho, é coerente João Batista Machado (2004, p. 56) ao afirmar, “uma justiça puramente ideal, desacompanhada de segurança, seria vazia de eficácia e, por isso, não passaria de piedosa intenção. Uma segurança sem justiça representaria pura situação de força.”

Ainda mais oportuno, a ilustração realizada por Torres (2005, p. 433) ao explicar a relação entre Segurança e Justiça:

A tensão entre a segurança e a justiça é muitas vezes ‘dramática’, constituindo uma das contradições básicas do sistema jurídico, em permanente necessidade de superação. Procura-se incessantemente o equilíbrio entre os dois valores, não raro comprometido pela radicalização em

torno de um só daquelas ideias. A harmonia é buscada principalmente pela razoabilidade na aplicação das normas e pela ponderação de princípios.

Logo, busca-se o equilíbrio entre o imutável e o mutável, sendo garantido os direitos fundamentais, e resguardando a mudança das normas que são ultrapassadas com o decorrer do tempo pelos avanços sociais, afirmando o que se tem por ideal de justo.

3.1 A Segurança Jurídica E Suas Dimensões

Muito embora seja imediata uma associação sumária quando se fala em segurança jurídica, traçar um conceito ou uma linha axiológica do que é esse princípio dentro do ordenamento não é uma tarefa de fácil labor. Mesmo direcionando sua aplicação na vertente tributária do Direito, tal princípio se apresenta muitas vezes como uma amálgama de outros. Ora, legalidade, anterioridade e irretroatividade tributária se apresentam dentro do ordenamento como elementos da Segurança Jurídica.

A legislação não traz de forma expressa um conceito de Segurança Jurídica justamente com intuito de se agregar normas ao princípio, visto que sua transcrição em texto legal além de só afirmar aquilo que já se é implícito, poderia limitar a regra somente ao seu enunciado.

Logo de modo a se ilustrar esse entendimento, a própria Constituição tipifica para o direito tributário três princípios que transcendem para a forma de regra, sendo dispostos no artigo 150 conforme abaixo:

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;

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

III - cobrar tributos:

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

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; [...] (grifou-se)

Porém, mesmo havendo essa discriminação em texto legal expresso, a norma não abandona o valor principiológico da anterioridade, legalidade e irretroatividade. Logo, o aplicador do Direito ao se deparar com o caso concreto, poderá valer-se da Segurança Jurídica em duas dimensões, sendo elas a de regra e a de princípio.

Vislumbra-se ainda, que o Constituinte foi minucioso ao fazer constar na Magna Carta garantias com o viés de proteger o contribuinte de possíveis abusos do Estado. Os princípios, sejam eles implícitos ou não, possuem obrigatoriedade, logo, ao descrevê-los no texto constitucional é nítida a tentativa de alcançar um ideal de segurança jurídica almejado pelo constituinte.

Nessa perspectiva, a norma abstrata deixa o plano dos princípios e passa a ser transcrita no texto constitucional, passando assim para o plano das regras. Para melhor entendimento, Ronald M. Dworkin (2004, p.424-425) disserta a distinção entre princípios e regras da seguinte forma:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é uma distinção lógica. Ambos os conjuntos de padrões apontam para decisões específicas a respeito da obrigação jurídica em circunstâncias particulares, mas eles diferem quanto ao caráter da obrigação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Se os fatos que uma regra estipula são dados, então ou a regra é válida, caso em que a resposta deve ser aceita, ou não é válida, caso em que não contribui em nada para decisão. O caráter de tudo-ou-nada é percebido mais claramente se olharmos como as regras operam, não no direito, mas em um jogo, por exemplo. No beisebol, uma regra estipula que, se o rebatedor não rebate a bola por três vezes, ele estará fora. Naturalmente, uma regra pode ter exceções (o bateador que perdeu três bolas não está fora se o apanhador deixa de agarrar a terceira). Contudo, uma formulação precisa da regra levaria em conta essa exceção em qualquer uma que não a fizesse seria incompleta. (grifou-se)

Contribui para essa distinção o Ilustre doutrinador Humberto Ávila (2004, p. 78) que ensina:

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.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Logo, tais princípios/regras decorrem unicamente das garantias e direitos fundamentais outorgados pelo próprio Estado Democrático de Direito (que são exteriorizados pela Constituição). Ao serem encarados como regra, tais princípios não deixam margem para interpretações ou analogias, visto que sua solução se submete aos critérios das antinomias aparentes de normas. Vale lembrar que isso só se aplica ao Poder Judiciário, devendo o Poder Executivo seguir estritamente o previsto em lei, sem qualquer tipo de consideração adversa. Uma vez que, qualquer discricionariedade da administração pública torna inconstitucional a cobrança, aumento ou até mesmo benefício fiscal que viole a anterioridade e a legalidade estrita.

É comum, encontrar na jurisprudência atual principalmente no que concerne à seara tributária, vários instrumentistas do direito alegando a inconstitucionalidade de determinada norma com fulcro no princípio da segurança jurídica. De fato, tal atitude não é de todo o mal, ocorre que ao fazer isso abandonam-se as premissas apresentadas acima, ignorando-se sobretudo os valores e elementos que compõe a segurança jurídica.

É necessária cautela com qualquer generalização do termo para que não se incorra em uma falsa ideia de segurança. É totalmente possível traçar um paralelo entre segurança e justiça de modo a simplificar a conceituação, uma vez que, por mais próximas que essas ideias possam ser, eles não se confundem, mas sim se complementam.

Como já explicado, o ideal de pura força do Estado já foi ultrapassado com o avanço da 3ª Dimensão de Direitos, logo, a existência de um Estado por si só já faz emanar a segurança do ordenamento. A Segurança é valor perseguido a todo instante pelo ordenamento almejando buscar a estabilidade jurídica e valendo-se do equilíbrio do que é mutável e do que é imutável. Diferente das cláusulas pétreas, as normas infraconstitucionais convivem frequentemente com o risco da mutabilidade, seja ela pelo processo legislativo de alteração ou pelo efeito da coisa julgada mediante o controle jurisdicional. Logo, a meta objetivada pelo ordenamento pode adentrar as dimensões das regras ou dos princípios.

A Segurança Jurídica por si só, é citada não só nessas duas searas, mas também como sobreprincípio, o qual possui elementos e fundamentos efetivados por outros princípios como o da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

Logo, as “formas” em que a segurança se apresenta, não alteram o objetivo que ela procura alcançar. Conforme já citado, a segurança jurídica como norma pode assumir a forma tanto de princípio quanto de regra, isso quando não encarada como sobreprincípio, possuindo uma funcionalidade específica em relação aos elementos que a compõe.

Nesta toada ensina Paulo de Barros Carvalho (1994, p. 86):

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos sua projeção sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de competência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível emitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevemos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança. E se o setor especulativo é o do Direito Tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema.

Portanto, é totalmente possível essa alternância da norma, cabendo ao seu intérprete a aplicação dela em uma dessas dimensões. A terminologia ‘dimensão’ é utilizada devido à norma não perder nenhuma de suas características ao ser aplicada como regra ou princípio, o que ocorre é uma adequação da vasta gama de elementos que a norma possui, os quais darão a correta função da norma em determinado caso.

Ressalta-se que, essa adequação pode não vir a utilizar ou a se valer de todos os elementos, até mesmo dos denominados subprincípios, mas não o faz de forma a excluí-los da norma.

Isso ocorre uma vez que, em um primeiro momento, na dimensão dos princípios, ao ser aplicada como tal, a segurança jurídica se reveste das suas funcionalidades sejam elas como: 1) sobreprincípio, como norteador em um conflito principiológico; 2) subprincípio, com a função eficaz de suporte; ou 3) de ressignificação normativa, ao ganhar um novo significado ao ser analisado em uma perspectiva conjunta.

Ao ser analisada isoladamente, a segurança jurídica pode obter outro significado, o de função eficaz rearticuladora. Portanto, exemplifica-se a aplicação da Segurança Jurídica em sua dimensão de princípio, ao ser utilizada como base de ponderação quando se existe um conflito horizontal entre outros princípios, sendo ela o vetor valorativo que irá determinar a aplicação *in concreto*, a mais clara ilustração da Segurança Jurídica como sobreprincípio.

Já na dimensão de regra, a segurança jurídica se faz presente na proteção da coisa julgada ou até mesmo na irretroatividade tributária, que, como já citado, pode ser encarada como elemento do sobreprincípio 'segurança jurídica'. Porém, é crucial identificar o momento e os reflexos trazidos com a sua concretização em regra.

Veja, a partir do momento em que falamos em regra, não podemos mais falar em ponderação, visto que as regras se submetem a outros critérios de resolução de antinomias. Elas trabalham em uma verticalidade harmônica, a regra cria uma rigidez de modo que a ponderação é afastada, sendo o próprio ordenamento quem poderá afastar a sua aplicação, seguindo as formas que ele mesmo estabelecer.

Sobre o tema ensina Humberto Ávilla (2012, p. 648):

Nesses casos, em vez de constituir um elemento para ser objeto de ponderação, na qualidade de princípio, a segurança jurídica é concretizada constitucionalmente por meio de regras que, como tais, não se submetem a uma mera ponderação horizontal. A importância dessas regras está em criar uma rigidez aplicativa que não pode ser afastada, por meio de ponderação, pela consideração de razões muitas vezes qualificadas de superiores, como ocorre em outros sistemas jurídicos em que não há qualquer tipo de regramento.

Logo, a Segurança Jurídica ao assumir o seu papel de garantidor da ordem dentro do ordenamento, o faz de forma eficaz, transitando entre as dimensões das regras e dos princípios. Essa transição fica a critério do profissional do direito a adequar a norma ao caso concreto. Um juiz ao fundamentar determinada decisão, poderá embasá-la com lastro na Segurança Jurídica, seja ela em sua dimensão principiológica, tomando forma de sobreprincípio de modo a nortear a sua decisão se valendo de seus elementos para tal, ou, como regra, protegendo o ordenamento fazendo um controle vertical e objetivo, controlando ilegalidades e desrespeitos ao ordenamento.

3.2 Da Legalidade

Ao estruturar este trabalho, colocou-se este tópico como um dos primeiros objetivando, estrategicamente, explorar as possíveis ofensas ao ordenamento jurídico que podem e vem acontecendo no tocante ao direito de tributar. É de suma importância explanar acerca da legalidade e sua imposição de submissão e respeito às obrigações normativas dispostas em nossa Magna Carta.

Além disso, a legalidade tributária se apresenta como um braço específico da legalidade geral, mais uma vez com um caráter aditivo, de modo a agregar mais garantias ao conceito geral da legalidade constitucional, uma vez que não se faria necessária uma legalidade específica para um ramo do direito se esta não trouxesse inovações condizentes com a necessidade de tal área.

Não há como abordar “legalidade” sem abordar o seu conceito e nascimento. Em que pese as noções básicas de Direito, sempre há espaço para a conceituação de pontos bases para o melhor entendimento do estudo aqui realizado.

Para Torrieri Guimarães (1999, p. 416) podemos conceituar lei como:

É portanto, norma jurídica escrita, permanente, emanada do Poder Público competente com caráter de generalidade, porque se aplica a todos, e de obrigatoriedade, porque a todos obriga. Diz-se escrita, porque é apresentada em projeto, debatida, emendada, sancionada, promulgada e publicada e só após a sua publicação no órgão oficial é que se torna obrigatória. O órgão competente é o Legislativo, mas há normas que emanam do Executivo [...] A lei vigora até que outra a modifique ou revogue [...].

Lei, em sua forma genérica se apresenta não só como norma escrita submetida ao devido processo legislativo como também as que emanam do próprio Poder Executivo como os casos dos Decretos.

A clara e conhecida pirâmide das normas e sua hierarquia normativa também se aplica ao Direito Tributário, em face dos mecanismos criados para evitar abusos no exercício do direito de tributar.

Uma clara referência a isso é a competência de instaurar, criar e estabelecer tributos, as quais são privativas dos entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Já a capacidade de cobrar, fiscalizar, recolher e distribuir os proventos e o tributo propriamente dito pode ser delegada mediante lei.

A segurança jurídica prioriza que a norma seja submetida ao processo legislativo, para que assim seja respeitado e preenchido a já citada presunção de aceitação. Conforme já explanado, o Poder Legislativo é manifestação direta do povo, estabelecido e garantido pelo Estado Democrático de Direito, logo o poder de legislar emana dos representantes escolhidos pelo povo por meio do voto, gerando essa ordem e primazia do jargão “o poder vem do povo para o povo”.

Assim a legalidade é como o manto protetor que evita qualquer tentativa de violar a prática ou exercício da tributação sem que haja lei sendo estritamente de competência da lei a tarefa de instituir o tributo. Uma legalidade estrita gera segurança e ordem, presumindo a justiça, para que na prática mais soberana do Estado não existam excessos ou até mesmo práticas do que um dia fora o Estado absolutista, contribuindo para a segurança jurídica do ordenamento, do Estado e até da sociedade.

Sendo assim expõe o artigo 150, I da Magna Carta *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(BRASIL, 1988)

Diante de tal artigo, é importante antes de adentrar nosso estudo sobre a legalidade tributária, destacar a reserva legal supramencionada no dispositivo legal. Esse dispositivo, por mais sucinto que seja, é objetivo e direto ao definir não só os sujeitos competentes, mas também o objeto pelo qual este poderá exigir ou aumentar um tributo.

Logo, será a lei que definirá, não só nos casos de instituição de novo tributo, mas também quando houver o aumento de um já existente, o seu critério quantitativo, seja ele por uma alíquota fixa ou variada, ou um valor predeterminado. É também a lei que definirá a obrigação tributária, assim como o seu fato gerador, sua hipótese de incidência, podendo somente ela alterar tais fatores.

Dessa forma, surge na esfera da legalidade tributária uma ideia de reserva absoluta de lei, ou também chamada de legalidade estrita, a qual garante que qualquer relação jurídico tributária só existirá por meio de lei.

Roque Carrazza (2015, p. 596) ensina sobre o tema que:

Competência tributária é a aptidão jurídica para criar *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

A competência tributária pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. De fato, o tributo só vai irromper, in concreto, quando tendo uma lei traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, ocorrer, no mundo fenomênico, o fato imponível tributário (fato gerador *in concreto*)

A competência tributária não é só para criar tributos, senão, também para aumenta-los, para diminuí-los e para isentá-los. É, por igual modo, para criar deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias), para descrever infrações tributárias e para cominar lhes as respectivas sanções.

O mesmo pensamento se aplica ao Código Tributário Nacional especificamente no disposto pelo artigo 97, inciso e §1º:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

(BRASIL, 1966)

Logo, como já citado, como forma de agregar mais garantias à ideia de legalidade geral apresentada na Constituição, a legislação específica reforça os

cuidados que devem ser respeitados para a instituição ou aumento de tributo. O artigo acima demonstra claramente como o ordenamento se preocupa com o seu status de segurança, visto que, mesmo já havendo uma previsão constitucional, a legislação especial trouxe consigo mais um rol de garantias para que se configura assim a reserva legal ou absoluta conforme já explanado.

Isso por conta de que não basta uma lei para realizar alterações no âmbito tributário, mas sim uma lei que deve seguir e respeitar inúmeras determinações tanto constitucionais como infraconstitucionais. Para que exista esse respeito, a nova legislação não pode simplesmente prever uma hipótese de incidência, deixando sobre a discricionariedade estatal os outros elementos do tributo, mas sim, conter todas as especificações do tributo conforme manda a Constituição.

Neste trilha dispõe Alberto Xavier (2001, p. 17-18):

O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva...

O princípio do "*numerus clausus*" especificam um tanto mais o princípio da seleção, pois, enquanto este se limita a ordenar que o legislador elabore os tributos através de uma tipologia, aquele esclarece quem de entre as três formas possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente taxativa [...]

O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação [...]

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada... exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de precisão objetiva de seus direitos e deveres tributários.

Nos deparamos então não só com uma legalidade específica para a seara tributária, mas com uma reserva legal absoluta que também se apresenta como uma tipicidade fechada, determinando os trâmites legais para a instituição ou alteração de determinado tributo.

Para melhor observância do ordenamento, trabalhando para o alcance da segurança jurídica, resguardou-se o procedimento e exigências da lei formal para as limitações e imposições tributárias, visto novamente a sua concreta interferência no âmbito social, econômico e político do ordenamento.

É válido lembrar que a lei emana do povo, logo, é manifestação legítima da vontade deste, sendo assim, por ser manifestação legítima o tributo instituído por lei passa por uma presunção de aceitação.

Ao passo que a legalidade foi instituída de forma precisa, de modo a ser obrigatória, não só para a instituição de tributo por lei, mas sim por uma lei específica que contenha todas as peculiaridades determinadas pelo ordenamento, o fato gerador, hipótese de incidência, o fato temporal, ou seja, o tributo em todas as suas características e requisitos. Essas peculiaridades se tornam garantias protetivas do povo, as quais são indispensáveis quando se tratar de matéria tributária.

Destaca-se novamente que é possível traçar uma certa distinção entre princípio e a regra da legalidade, as quais serão alternadas para que possa se atingir o ideal de segurança. Tal qual já disposto, acerca dos princípios e regras, onde o princípio resguarda e reafirma o mandamento implícito da segurança jurídica, a regra da legalidade estipula ditames essenciais e totalmente descritivos do procedimento para o nascimento de um tributo, trazendo ao plano concreto, a existência da segurança jurídica.

Não há a necessidade de realçar o liame entre as regras e princípios de segurança jurídica no âmbito tributário, mas é de extrema importância ilustrar a forma perspicaz do constituinte ao refinar em seus mandamentos os mecanismos de segurança e garantias fundamentais.

A importância do princípio da legalidade é extremamente destacada pelo Professor Hugo de Brito Machado (2010, p. 35) ao dizer:

“No Brasil, como, em geral, nos Países que consagram a divisão dos poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação. Por isto mesmo, teóricos a serviço do Poder já cuidam de construir teses com o objetivo de amesquinhar-lo. Entre estas a que coloca solidariedade como algo moderno e que no denominado Estado Social deveria sobrepor à legalidade, colocada como algo inseparável do individualismo. O poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o direito vai a muito custo construindo.”

Inicia-se um desdobramento da já ramificada ideia de segurança jurídica que é o citado princípio da tipicidade tributária, onde não basta a previsão legal para a exigência do tributo, mas é necessário que nessa lei, seja abordado, explicitado e determinado, todos os elementos que compõem o chamado tipo tributário, ou seja, os

sujeitos, fatos geradores, etc. do tributo, para a sua posterior e eficaz exigibilidade. Nesse sentido, expõe Roque Carrazza (p. 388, 2003):

[...]

De fato, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.

[...]

Avançando neste pensamento, a legalidade passa por modificações, a ideia de tipicidade tributária se torna mais rígida, surge o denominado princípio da estrita legalidade. Aqui a irretroatividade, anterioridade, legalidade e tipicidade tributária dão origem a um “sistema” autônomo de defesa e aplicação da segurança jurídica reforçando suas posições como subprincípios ou até mesmo elementos do sobreprincípio.

Logo, a Constituição Federal foi cuidadosa ao garantir que a segurança jurídica, um princípio constitucional implícito no ordenamento, fosse inerente e extremamente presente na seara tributária. Criando mecanismos para a aplicação das regras que derivam de tal princípio, se apresentando de uma forma única no ordenamento, que veda de todos os meios qualquer excesso no exercício do direito estatal de tributar.

3.3 A Irretroatividade

Elemento e subprincípio da segurança jurídica, voltado novamente para o viés da prática do exercício de tributar, a irretroatividade demonstra a reiterada tentativa do legislador de blindar e limitar o poder do Estado para essa prática.

Dentre as inúmeras formas almejadas para realizar esse tipo de blindagem, ganha corpo a ideia de irretroatividade, que conforme ensina Leandro Paulsen (2014, p. 207-208), surge ainda nas Constituições remotas desde 1934 conforme explica:

Nas Constituições Federais de 1934 (art. 113, §3), 1946 (art. 141, §3º), 1967 (art. 150, §3º) e na Emenda Constitucional (EC) nº 01/69 (art. 153, §3º), estabelece-se o princípio da irretroatividade de forma geral mediante disposição de que “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, preceito esse que foi igualmente reproduzido pelo texto constitucional vigente (art. 5º, XXXVI da CF/88). Já a Constituição

imperial de 1824 (art. 179, inciso III) e a Constituição Republicana de 1891, (art. 11, §3º) vedava a prescrição de leis com efeitos retroativos. No caso, a única Constituição que se omitiu a esse respeito foi a Carta totalitária de 1937, porém, em 1942, adveio o Decreto lei nº 4.657/42, instituindo a atual Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) que, em seu art. 6º, suprir tal lacuna no nosso ordenamento jurídico. Entendendo que a CF/88 não traz uma regra geral de irretroatividade.

A irretroatividade, no direito tributário, grosso modo, proíbe a aplicação da legislação tributária a fato gerador praticado antes da sua promulgação. Tal garantia é assegurada ao contribuir de modo que este não seja surpreso pelo lançamento de um tributo com fato gerador anterior à instituição de tal, independentemente do tipo de fato gerador.

Mais uma vez nos deparamos com o princípio expresso, o qual é exteriorizado na constituição como regra. Sendo aplicada a esta norma tudo o que já foi explicado no tópico anterior.

Destaca-se nesse caso que, enquanto a legalidade é totalmente estrita e inflexível, não cabendo exceções, a irretroatividade por sua vez possui duas exceções sendo a mais latente os casos de infrações no âmbito penal e, na segunda hipótese nos casos de lei tributária interpretativa.

Neste trilho, dispõe o artigo 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(BRASIL, 1966).

Na primeira situação descrita no inciso "I", a lei poderá retroagir nos casos de lei tributária interpretativa, ou seja, aquela que é promulgada com a finalidade de explicar uma outra preexistente. Por mais equívoca e invasiva que seja a ideia do Poder Legislativo interpretar uma lei, o que em um primeiro momento aparenta ser um inconstitucionalidade visto que a interpretação das normas deve ficar

sob a tutela de quem as aplica, logo do Poder Judiciário, essa é fortemente criticada na doutrina, a qual defende que a lei interpretativa não retroage mas sim modula os efeitos de outra já preexistente. No tocante à inconstitucionalidade, explica Hugo de Brito Machado (2009, p. 100):

É importante termos em mente que a função de interpretação das leis pertence ao Poder Judiciário. Assim, se este já fixou uma das interpretações possíveis como sendo a que se deve adotar, se a jurisprudência firmou-se proferindo determinada interpretação entre as que foram sustentadas para um dispositivo legal, já não cabe ao legislador, a pretexto de editar lei interpretativa, adotar interpretação diversa daquela já adotada pelo Judiciário.

Já no que se refere o inciso “II” que trata de ato não definitivamente julgado, a lei tributária retroagirá desde que cumprido os requisitos expostos em suas alíneas subsequentes, as quais também são duramente criticados pela doutrina como novamente nos ensina Hugo de Brito (2009, p. 100) ao ensinar sobre a “retroatividade” nos casos de exclusão de penalidades:

Tal exclusão - é importante insistir neste ponto de grande relevância - não é absoluta, como poderia parecer da leitura do artigo 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da legislação do IPI se tenha dúvida sobre a necessidade de emitir o documento “a” ou o documento “b”, e que dispositivo novo, interpretativo, diga que no caso deve ser emitido o documento “b”, não se aplica qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento “a”. Mas quem não emitiu documento nenhum, nem “a” nem “b”, está sujeito à penalidade, não se lhe aplicando a exclusão de que trata o artigo 106 do Código.

Remetendo-se ao estatuto da segurança jurídica, a irretroatividade contribui para o bordão tempo rege ato *tempus regit actum*. Por força desse princípio, a modificação da lei tributária não retroage a fato gerador anterior à sua promulgação, não gerando instabilidade no exercício de tributar e elevando a ideia de ordem. Por mais que não seja possível dizer que a irretroatividade tributária é praticamente pura em sua essência, sendo suas “exceções” duramente criticadas pela doutrina como foi bem exemplificado acima. Corroborando para o ideal de Segurança Jurídica, em conjunto com a ilegalidade, ela (irretroatividade), é um dos pilares elementares como subprincípio, ajustando de forma eficaz os efeitos do poder de tributar.

3.4 Da Anterioridade

Como último tópico dos subprincípios que integram a Segurança Jurídica, resta um dos mais curiosos que é Anterioridade, esta que está presente em nossa Magna Carta conforme dispõe o art. 150, III, b:

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;

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

III - cobrar tributos:

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

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(BRASIL, 1988).

O que torna anterioridade peculiar, é que mesmo já havendo o disposto na alínea “b”, em 2003 por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de Dezembro de 2003, acrescentou a alínea “c” que como já esperado, agrega mais uma garantia a este princípio.

O curioso é que, nos casos em que se excepciona a anterioridade em sua perspectiva original, a sua nova roupagem se faz presente, conseguindo alcançar o poder de limitar. De forma mais ilustrativa, tomemos como exemplo o IPI, imposto criado pela Constituição que não se submete à anterioridade por excelência conforme dispõe o art. 150 §1, mas se submete à anterioridade prevista na alínea “c”.

Ambos dispositivos se complementam, demonstrando uma preocupação latente, conforme ilustra Hugo de Brito Machado (2009, p. 100) ao expor:

A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Por mais que se existam exceções, o ordenamento como forma de proteger esse planejamento e o interesse do contribuinte, reforçou a anterioridade com a anterioridade nonagesimal de modo que se possa garantir de forma efetiva a proteção ao contribuinte.

Vale destacar que a anterioridade já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal como cláusula pétrea conforme consta a ementa da ADI 939, reafirmando o status de garantia individual que a norma possui, além da necessidade dessa proteção:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (STF, 1994).

Tudo isso corrobora com a ideia de que o próprio ordenamento possui e utiliza os instrumentos necessários para se assegurar de quaisquer ameaças que ele possa vir a sofrer. Na seara tributária isso se torna mais palpável visto a relevância e historicidade do tributo já ter sido utilizado em um determinado período como pura atitude de força estatal.

Tanto a Emenda Constitucional quanto a ADI supracitadas, mostram que os mecanismos criados pela Magna Carta produzem efeitos, tendo a anterioridade passado por dois desses crivos, sendo ela mais um dos pilares que garantem e complementam a própria Segurança Jurídica.

4 DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Traçando um paralelo com o Direito Penal, o Estado, no exercício de sua soberania, ao praticar a tributação passa a realizar uma análise legal, de modo não a adequar um fato a uma norma, mas sim a enquadrá-lo no âmbito desta norma. Logo, não moldamos fatos para que se enquadrem na descrição da norma, mas sim analisamos se o fato praticado pelo contribuinte está previsto em texto legal competente para que assim possa surgir o crédito tributário.

Assim surge a ideia da tipicidade tributária, onde a lei deverá conter e prever todos elementos, não só como meio de blindar a segurança jurídica, mas almejando tolher qualquer margem para arbitrariedade da Administração pública.

Semelhante ao Direito Penal, no Direito Tributário, se não existe lei regulamentadora para que se exija um determinado tributo de forma a tipificar, discriminar, todos os elementos necessários já explanados em tópicos anteriores, não existirá a exigibilidade de tal tributo, justamente por se ausentar essa tipificação.

Surge então a discussão a respeito da autonomia da tipicidade, se esta é um princípio por si só ou se ela deriva do princípio da legalidade, dada as aparentes semelhanças entre ambos. Para melhor entendimento, Ricardo Lobo (2008, p.138) apresenta um conceito genérico do que é o ‘tipo’ no campo legal, de modo a clarear as divergências entres princípios tão próximos:

Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo “empresa” é que nele se contém todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou anormalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário. A noção de tipo é largamente empregada também nas ciências sociais: Marx Weber utilizou o conceito de tipos ideais; Jung fez circular a ideia dos tipos psicológicos.

Logo, a tipificação que é dotada de certa concretude, discrimina algo já conceituado e previsto, não sendo derivada da legalidade, mas sendo complementada

por esta. Visto que esta previsão, na seara tributária, irá ocorrer por meio da lei, a qual respeitará os preceitos da legalidade.

Seguindo nesta perspectiva, a doutrina conseguiu ampliar ainda mais a tipicidade, nascendo assim a ideia da chamada Regra Matriz de Incidência, traçando um raciocínio único onde uma norma abstrata deve descrever determinada hipótese, de modo que esta ocasionará uma consequência jurídica consistente no nascimento da relação jurídica tributária com todos os elementos derivados do antecedente (prescritor) e do consequente da norma.

O Professor Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 235) consegue sintetizar este raciocínio ao dizer:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

Logo, esta regra matriz, possui um caráter descritivo, de modo que tenta prever e descrever fatos imponíveis que irão coincidir com o seu conteúdo. Contendo assim um conjunto de elementos espaciais, temporais e materiais coletando essas informações do mundo fático. Baseando-se na ideia da Regra Matriz de Incidência, é possível identificar todos os elementos que constituem o tributo, podendo prever assim, de forma precisa, as situações em que o fato gerador irá ocorrer *in concretum*.

Portanto, a teoria citada alhures trouxe uma particularidade que preenche uma lacuna que a tipicidade não conseguia resolver, visto que a tipicidade sempre acabava sendo genérica e a norma tributária exige uma especificidade que esta não possuía.

5 SEGURANÇA JURÍDICA, DIÁLOGO COM OS PRINCÍPIOS E PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE

Diante de todo o exposto até aqui, conclui-se que foram inúmeros os esforços do legislador em proteger o contribuinte de quaisquer que sejam os excessos praticados pelo Estado ao instituir, cobrar e fiscalizar tributos.

Apresentando-se com uma das mais fortes práticas do poder soberano estatal, o fisco, sem as suas devidas coleiras poderia impor sacrifícios irreparáveis, os quais causaram reflexos históricos durante eras como já aconteceu em passados não tão distantes.

Desde o processo legislativo até a cobrança dos tributos, o Estado foi cercado de inúmeros meios que o impedem de cometer qualquer excesso, sendo assim, não tem como se falar em tributos sem se buscar a lei que o criou ou que o fundamenta.

Tão rígido quanto sua criação, qualquer mudança nos elementos do tributo deverão seguir todos os preceitos da sua instituição, respeitando os princípios que foram e os que não foram transcritos como regras constitucionais.

Há de se ressaltar ainda, fato curioso que se apresenta de forma minuciosa e comum nos ordenamentos que possuem a vertente positivista mais presente. Existe, de forma implícita o denominado princípio da proteção da confiança ao contribuinte, destacado na definição precisa de Ricardo Lobo Torres (2005, p.570-571):

o princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros sobreprincípios e normas de proteção a expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta,

irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação das multas.

Logo, o princípio da confiança se apresenta de forma implícita e de aplicação exclusiva do contribuinte, não podendo ser invocado em favor dos interesses do fisco.

A dura realidade de que a tributação ainda é escassa para o Estado, desde aumento de gastos públicos até a própria sonegação de impostos, torna a arrecadação tributária “insuficiente” para a devida manutenção do Estado. Tal rigidez quando confrontada com a realidade não impede abusos do fisco, o que não se justifica com os fatores apresentados, visto que eles podem vir a ocorrer por atos de pura discricionariedade, mas ainda assim a Segurança Jurídica utiliza de seus princípios e mecanismos para efetivar a proteção ao contribuinte.

Esses excessos praticados pelo fisco acabam passando pelo crivo do judiciário, o qual se valerá estritamente da lei para determinar se houve ou não o abuso. Como se demonstrará, o juiz ao proferir a decisão judicial realizará o controle de eventual excesso da ação estatal de instituição, aumento ou cobrança, valendo-se principalmente dos subprincípios apresentados até aqui, lembrando que eles sempre irão se complementar, sendo que a utilização de um deles não exclui os demais do ordenamento.

5.1 Da Decisão Judicial, Embasamento E Força Normativa

O juiz ao proferir uma sentença exerce um poder republicano conferido pela própria Constituição Federal, valendo-se da legalidade, justiça e dos princípios e valores. Tal decisão será proferida no presente, tendo seus fundamentos em fatos pretéritos de modo a pôr fim a determinado conflito de interesses. Sendo assim, em uma lógica de acontecimentos, com o nascimento da lide, criou-se todo um devido processo para legitimar e assegurar a aplicação do que fora definido legalmente pela figura do Magistrado, seguindo todo um rol de requisitos e formalismo para que tal decisão seja legítima.

Em uma primeira análise, dispõe o Código de Processo Civil ao declarar que a sentença deverá necessariamente conter:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

(BRASIL, 2015).

Preenchidos esses requisitos, a sentença por si só já se torna apta para produzir efeitos concretos. Sendo um ato republicano, promulgar a sentença respeitando os mandamentos legais, torna distante qualquer resquício da existência de um julgador autoritário que possa vir a julgar determinado caso se baseando única e exclusivamente em suas próprias convicções.

Mas um ponto que se faz crucial para este estudo é a força normativa da sentença, tema que ganhou novos contornos com o advento do Código de Processo Civil, que trouxe consigo a figura do precedente judicial. Portanto, os julgados passaram a possuir uma forte eficácia normativa conforme o ministro Roberto Barroso e a professora Patrícia Perrone Campos (2016, p.13):

Há, no outro polo, os precedentes normativos em sentido forte, correspondentes aos julgados e entendimentos que devem ser obrigatoriamente observados pelas demais instâncias e cujo desrespeito enseja reclamação. Nos países do *common law*, um instrumento como a reclamação é prescindível para que a eficácia normativa se torne efetiva. O respeito aos *binding precedents* é pressuposto e tradição do sistema. A experiência mostrou, contudo, que não é isso o que ocorre no Brasil. O cabimento de reclamação é essencial, em nosso sistema, para a efetividade do respeito ao precedente. Não há, aqui, tradição neste sentido. Ao contrário, há mesmo alguma resistência em aceitar a ampliação dos precedentes vinculantes, por se considerar que estes interferem indevidamente na independência e no livre convencimento dos juízes. E a correção das decisões que violam os precedentes judiciais pelo sistema recursal tradicional pode levar muitos anos. (grifou-se)

Logo, demonstra-se a força normativa que a decisão judicial possui dentro do ordenamento. Todavia, por se tratar de instituto novo, ainda gera alguma resistência como destacado acima, razão pela qual, nesses casos, o ordenamento optou pela reclamação, tendo em vista a agilidade para a correção do desrespeito ao precedente.

Indispensável citar a dicotomia criada por Ronald Dworkin, que não só a idealizou a partir da distinção entre casos fáceis e casos difíceis mas atribuiu para elas um meio de solução e interpretação para controlar possíveis discricionariedades, onde

na primeira situação (fáceis) se interpreta o caso por meio da subsunção do direito posto e na segunda (difíceis) se valendo dos princípios (DWORKIN, 2010, p. 42).

Destaca-se que Dworkin se diferencia de Herbert Hart nessa segunda perspectiva, visto que Hart autorizava o uso da discricionariedade para a solução dos casos difíceis, devendo o juiz se valer da decisão mais razoável (HART, 2009, p. 75). Todavia, mais adiante explicamos a problemática acima desse posicionamento de Hart.

A observação alhures mostra-se pertinente na medida que o posicionamento de Dworkin aproxima o direito da moral, dado sua característica pós-positivista, mas principalmente o aproxima dos princípios, valendo-se deles como norteadores para a solução dos casos difíceis. Logo, a Segurança Jurídica, embasada pelos seus elementos de forma adequada, poderia ser instrumento para a solução de um *hard case*.

Portanto, a sentença por si só, ao ser publicada, quando afirma ou nega determinada expectativa de direito, retrata a sua força normativa fazendo nascer assim direito novo. Claro que respeitado os limites do caso concreto, principalmente no que se refere a modulação dos efeitos e vinculação das partes.

Ocorre que a decisão ao ser prolatada, resguardados os efeitos supracitados, gera também uma expectativa normativa. Simplificando, ao julgar determinado caso, constituindo, declarando ou condenando determinado direito, se faz nascer a expectativa de que os futuros casos semelhantes a esse julgado terão o mesmo tipo de decisão com a mesma modulação de efeitos e resultados.

Surge assim uma problemática de que, 'em qual momento uma decisão faz nascer essa expectativa normativa ao ponto de "vincular" um julgado pretérito a um futuro?'. A jurisprudência e os precedentes retratam em nosso ordenamento o que pode vir a ser essa problemática, visto que mesmo adotando um sistema normativo legalista, essas duas fontes de direito atuam, legalmente, em nosso ordenamento conforme veremos a seguir.

5.2 A Jurisprudência e os Precedentes

Crucial é, em um primeiro momento, saber distinguir a jurisprudência dos precedentes, não só para que se tenha um melhor entendimento do presente trabalho,

mas para que em um panorama geral e que seja possível a visualização da “*commonlização*” em nosso sistema, que teve início com o Código de Processo Civil. Mas antes de adentrar no mérito da influência do *common law* em nosso ordenamento, é preciso firmar um entendimento acerca dos precedentes e sua distinção com a jurisprudência.

Com o advento da globalização, surgiu a necessidade de se obter um Poder Judiciário mais eficiente, dentro os limites de nossa Magna Carta. De forma superficial, o *common law* via de regra traz com a decisão judicial um efeito vinculante que gera por si só um precedente. Basicamente, uma decisão não traz consigo só a mera expectativa normativa já citada, mas sim a obrigatoriedade de seguir a norma por então criada.

O ordenamento jurídico brasileiro por si só já flertava com o *common law* desde a Emenda Constitucional nº 03/1993 com a Ação Declaratória de Constitucionalidade e seu efeito *erga omnes* com efeito vinculante. Em seguida, com Emenda Constitucional nº 45/2004, a Súmula Vinculante retrata mais uma vez essa a aproximação ao sistema anglo-saxão. Logo, esse processo de “*commonlização*” chegou ao seu ápice com o Código de Processo Civil que trouxe um protagonismo da jurisprudência e da decisão judicial, principalmente com a autorização ao magistrado para julgar liminarmente a lide em casos de jurisprudência já pacificada.

Traçado assim o diálogo do *common law* com o nosso ordenamento, podemos analisar a figura do precedente que, de uma forma sucinta, se apresenta como um julgado de um caso individual que possui força vinculante. Este pode, por sua vez, vir a se tornar uma jurisprudência, quando constitui um conjunto de decisões referente a vários casos concretos análogos uns aos outros.

Em ambos os sistemas jurídicos (*common law* e o *civil law*), a figura do precedente se apresenta como um divisor de águas. No primeiro, a norma possui maior intensidade e aparece de forma mais comum em códigos, de forma organizada, sendo um pouco mais estática em termos de mutabilidade. Já no *common law* a norma se faz presente por meio dos precedentes, sendo eles os responsáveis pela manutenção e criação das normas, de forma muito mais intensa que no primeiro.

Sendo seguidos de forma estrita e de forma estável, os precedentes análogos se reúnem de maneira a originar uma jurisprudência, a qual confere mais poder vinculante a norma que ela emana.

Outro fator importante de diferenciação entre estes sistemas é a função do precedente, visto que no *civil law* ele é utilizado como ferramenta de interpretação de uma norma preexistente e positivada, enquanto no *common law* é do próprio sistema que nasce a norma em si.

Como já bem trabalhado, o ordenamento jurídico brasileiro conseguiu de uma forma precisa realizar uma adequação de modo a aplicar os precedentes como fonte normativa respeitando a legalidade do *civil law*.

Logo, com o advento do Código de Processo Civil, principalmente no que se refere o art. 927, que trouxe institutos como os incidentes de resolução de demanda repetitiva e de assunção de competência, os precedentes estabeleceram o seu lugar em nosso ordenamento, reafirmando sua posição como fonte normativa.

Essa função de fonte do direito é de extrema importância visto que como já citado, o *civil law* sendo um sistema que se funda na criação de legislação que, para possuir plena eficácia no mundo dos fatos, deve seguir um determinado formalismo, acaba por pecar em alguns aspectos como o próprio atraso para se editar normas que acompanhem o atual momento histórico social vivenciado.

Tendo em vista todo o conteúdo principiológico que circunda o Direito, principalmente em sua seara tributária, a alteração de uma norma ou até mesmo de uma reforma no Direito Tributário como um todo, sempre será fundada em fatos pretéritos. Um claro exemplo disso é encontrado na Proposta De Emenda Constitucional nº 110 que, por mais que tente ser abrangente, caso aprovada já estará ultrapassada, devido ao contexto social em que nos encontramos (pandemia por conta da COVID-19) o qual trará reflexos intensos no futuro, criando a necessidade de novas emendas ao projeto em questão.

Em paralelo, o judiciário mantém a sua fluidez no tempo, de forma a aumentar o seu vasto índice de solução de lides, os quais já sofrem um frequente controle de constitucionalidade pela via difusa, sendo mais palpáveis e acompanhando de forma mais ágil os acontecimentos que geram um grande impacto na sociedade.

É importante ressaltar que em todo este trabalho, que é pautado no exame dos precedentes e da jurisprudência, analisando os seus impactos de forma sistêmica, não se trabalha a ideia do ativismo judiciário, o qual pode ser encarado

como uma competência anômala do judiciário e que seria totalmente incompatível com o que se é apresentado aqui.

A jurisprudência, por mais que esteja fazendo esse contato mais frequente com as lides do mundo fático, pode se tornar obsoleta, fazendo com que a aplicação de um precedente vinculante se torne inviável por não condizer com o momento histórico e social vivenciado.

Porém, a divergência com tais decisões vinculantes são mais ágeis de se controlar do que uma legislação propriamente dita, visto que a edição de um novo precedente ou até mesmo a jurisprudência seguindo o seu curso natural pode revogar aquele que já é ultrapassado.

Logo, no panorama do nosso sistema jurídico, os precedentes podem atuar em fatos que por mais que ainda sejam pretéritos, realizam a adequação do fato e da norma de forma mais rápida que o processo legislativo. Nesse sentido, vislumbrando todo o exposto acerca dos princípios que regem o Direito Tributário e realizando uma análise sumária do papel dos precedentes no ordenamento, se encontra uma possível incompatibilidade entre os dois institutos, visto que no Direito Tributário, por conta da ampla carga protetiva investida pela Segurança Jurídica, não se é possível vislumbrar uma mera modulação de efeitos, mas ao se deparar com os casos concretos, vemos que só é possível, com há o auxílio dos precedentes no aumento a essa proteção tão desejada pelo Direito Tributário.

5.3 Precedente como regra e princípio

Atualmente, com essa aproximação do *common law* a nossa realidade, o juiz se assume um protagonismo mais palpável na resolução de conflitos, podendo inclusive inovar nos métodos de julgamento, não se prendendo somente ao papel de intérprete da lei. Com certeza essa inovação é balizada justamente pela lei de modo a evitar o uso da discricionariedade para que esta não contamine a sentença gerando insegurança e injustiça.

É importante ressaltar que essa mixagem presente no direito nacional, como já explanado, se vale da aplicação dos precedentes em conjunto com o sistema legalista e pode ser um tanto quanto perigosa por ocorrer às margens da legalidade. Nesse sentido é destaque a crítica formulada por Lenio Streck (2014, p. 28) ao dizer:

[...] a impressão que tem é de que todas essas tradições estão presentes no imaginário de forma difusa e, por vezes, acrítica. Falamos o tempo todo de precedentes, formalismo conceitual, “juiz boca da lei” e outras tantas expressões que remetem às mais diversas tradições dessa cultura jurídica europeia.

Por conta dessa miscigenação jurídica existente no Brasil, o jurista acaba por ser tentado a se valer da discricionariedade como meio de fundamentação para quaisquer lacunas ou ambiguidades que possam se sobressair do caso concreto. Mesmo o juiz possuindo a autonomia para interpretar a norma, este nunca poderá fazê-lo com base em seus critérios subjetivos e pessoais. Nesse sentido, novamente Streck (2014, p. 53) ensina que:

“[...] a afirmação de que o “intérprete sempre atribui sentido (Sinngbung) ao texto” nem de longe pode significar a possibilidade de este estar autorizado a atribuir sentidos de forma discricionária/arbitrária, como se o texto e norma estivessem separados (e, portanto, tivessem “existência” autônoma).”

Com um precedente estabelecido, pergunta-se em que momento este poderá ser superado e principalmente quem poderá fazê-lo. Mais importante é saber como será feita tal alteração respeitando a segurança jurídica, no caso da área tributária, o princípio da confiança do contribuinte.

Misabel Abreu (2009, p. 270-271), traz um ponto relevante no tocante as jurisprudências ao lecionar:

[...]Em relação a um mesmo Tribunal, é evidente, não existem empecilhos legais à inovação. Assim o Supremo Tribunal Federal poderá sempre rever os próprios julgados, ainda que integrantes de súmulas ou súmulas vinculantes (basta seguir o procedimento legal adequado). Trata-se da mais alta Corte do País. Mas os Tribunais de instância inferior, ainda que autorizados a divergir em certos casos, não podem modificar a jurisprudência constante da Corte Suprema, por não serem aptos a criar expectativas normativas legítimas em relação à jurisdição constitucional. Então essa diferenciação é relevante: (I) as inovações e mudanças evolutivas da jurisprudência serão sempre autorizadas em relação ao próprio Tribunal, que as consolidou; (II) mas tais inovações serão dificultadas ou impedidas, se introduzidas por tribunais inferiores, em relação à jurisprudência consolidada pelo Tribunal de instância máxima, que se transformara em norma judicial de observância obrigatória ou vinculativa. Eis a força dos precedentes, quer no Direito brasileiro, quer no Direito Germânico.

Portanto, é pacífico a superação de um precedente pelo próprio Tribunal que o firmou, mesmo existindo a resistência citada quando a alteração originar das

instâncias inferiores, caso a divergência gere um volume considerável a ponto de alcançar os colegiados superiores, a Suprema Corte poderá apreciar a lide em sede de repercussão geral, fazendo com que a sua resolução se torne um precedente vinculante.

Se faz interessante encararmos o precedente como regra, uma vez que visto dessa forma o precedente terá então um papel estático, o qual se vislumbra como o resultado do estado descrito como ideal e nenhum outro. Deixando de lado qualquer interferência externa, o precedente seria sempre encarado de acordo com o caso que o originou, não se deixando influenciar por fatores socioeconômicos, sociais ou históricos da atualidade, levando o magistrado a fazer uma interpretação retrospectiva de como aquela decisão era proferida na época de sua publicação.

Porém, em contrapartida e de modo a solucionar a problemática de quando um precedente deverá ser solucionado, Dworkin (2003, p. 283) apresenta a solução através do binômio adequação e justificativa:

O direito como integridade [...] pede ao juiz que se considere como um autor na cadeia do direito consuetudinário. Ele sabe que outros juízes decidiram casos que, apesar de não exatamente iguais ao seu, tratam de problemas afins; deve considerar as decisões deles como parte de uma longa história que ele tem de interpretar e continuar, de acordo com suas opiniões sobre o melhor andamento a ser dado à história em questão. (Sem dúvida, para ele a melhor história será a melhor do ponto de vista da moral política, e não da estética.) [...] O veredito do juiz - suas conclusões pós-interpretativas - deve ser extraído de uma interpretação que ao mesmo tempo se adapte aos fatos anteriores e os justifique, até onde isso seja possível.

Seguindo o ensinamento de Dworkin, o precedente deverá ser encarado como princípio, onde haverá essa valoração com a interpretação utilizando da adequação e da justificativa para a aplicação do precedente. Quando não for possível ou estiver deficiente um desses fatores, se iniciará mesmo que nas instâncias inferiores a superação do precedente, visto que ele não se amolda à realidade do plano concreto nem justifica sua própria existência.

6 OS PRECEDENTES E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como bem explicado até o presente momento, o precedente judicial ao ser encarado como fonte normativa, concede ao juiz ao proferir uma sentença o poder de criar direito. Porém, é de suma importância realizar uma visualização sistêmica do ordenamento, analisando este como um todo, sendo integrado e vivo, onde nele é imprescindível saber que a norma judicial que emana da decisão jurisdicional não é lei.

Por mais que destoe a realidade temporal entre legislador e juiz, não há que se negar que o primeiro, realiza uma análise mais minuciosa e profunda do passado para que seja estabelecida uma ordem que desencadeará um movimento no futuro, enquanto o segundo como já citado, analisa o fato isolado e pretérito para atingir o presente.

Não é necessário adentrar ao mérito da competência e do poder democrático que o legislador possui ao editar normas, pois uma simples análise sob a perspectiva sistêmica do ordenamento já deixa evidente o quanto ainda se destaca a legislação do precedente.

Tendo em vista o caráter soberano que paira sobre o poder de tributar que o Estado possui, como já citado no início deste trabalho, o vasto rol de seguranças que visam proteger o contribuinte de cobranças abusivas ou até mesmo duvidosas do sujeito ativo tributário, abre uma porta direta para a discussão judicial. Ressalta-se também que um mesmo contribuinte pode possuir mais de uma demanda judicial, tendo em vista que cada fato gerador desencadeia uma nova obrigação tributária que se abusiva alcançará o âmbito judicial.

Recaindo principalmente sobre matéria de direito, as ações tributárias vêm por vezes atolando o poder judiciário, visto que em sua maioria são dotadas de complexidade e por versarem em sua maioria sobre matéria constitucional, abrem caminho para recursos sucessivos até o Supremo Tribunal Federal.

Tendo como intuito a automatização das demandas, é óbvio que a *commonlização* já apresentada iria afetar também o Direito Tributário. Ao analisar o exposto até o momento, vemos que com o grande número de demandas judiciais tributárias que até então versam principalmente sobre matéria de direito, ao

aplicarmos a lógica dos precedentes encontramos um conjunto enorme de teses de repercussão geral, súmulas vinculantes e jurisprudências firmadas.

Porém, a discussão judicial tributária é marcada pela divisão entre a necessidade de arrecadar que o Estado possui e a segurança jurídica do contribuinte, que deve ser observada e resguardada a todo momento. Logo, nascem discussões que pleiteiam uma interpretação cerrada e estrita da legislação tributária conforme já citado, de modo a se assemelhar a tipicidade do Direito Penal, ou se seria aceito no âmbito tributário institutos como a analogia ou a interpretação extensiva de determinado dispositivo legal.

Com a aplicação dos precedentes em matéria tributária, almejou-se como em todo ordenamento, uma maior celeridade para a solução das lides que envolvem os entes fazendários. De modo que qualquer precedente alcançaria desde uma execução fiscal até um mandado de segurança que almeja a declaração de determinado crédito tributário.

6.1 Modulação De Efeitos E O Respeito Aos Subprincípios Da Segurança Jurídica Tributária

Diferente da sentença judicial, o Estado por meio do poder legislativo ao elaborar determinada norma, o faz de modo a observar fatos pretéritos almejando gerar reflexos no futuro. Relembrando os ditames traçados no início deste trabalho, a Constituição foi cautelosa ao criar mecanismos de proteção ao contribuinte para que esse seja sempre coberto pelo manto da Segurança Jurídica.

Logo, a legislação ao ser publicada produzirá efeitos, mas não ao ponto de atribuir a um determinado fato pretérito a qualidade de “fato gerador”. Isto, claro, por conta do princípio da irretroatividade, que protege o cidadão para que este não seja surpreendido por ato inconstitucional praticado pelo Estado.

Porém, poderia a sentença declaratória que versa sobre determinado fato gerador e que, em sede de repercussão geral, ou seja, de precedente judicial, possui efeito *ex tunc* retroagindo a fatos anteriores? Indo mais além nessa reflexão, poderia tal precedente não conceder um determinado benefício fiscal, e ao ser superado ser dotado de retroatividade?

A modulação de efeitos em matéria tributária é um tema deveras delicado, visto que essa modulação envolve muito mais que só a matéria discutida ou as partes envolvidas, mas sim sistemas sociais e econômicos que podem gerar um enorme reflexo na administração pública.

Um caso que ilustra perfeitamente esse cenário ocorreu com o RE 574.706/PR, em que se discute a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Com a derrota do fisco, a União, logo após a publicação do acórdão, opôs embargos de declaração com a finalidade de obter uma modulação dos efeitos, visto que se aplicado o efeito *ex tunc*, regra geral para esses casos, o impacto econômico e financeiro seria imensurável, gerando um grande prejuízo aos cofres públicos.

Em contrapartida, o Supremo Tribunal Federal sendo o tribunal que possui a função de guardião de nossa Constituição, ao julgar sobre tal modulação o deverá fazer levando em consideração todos os direitos e garantias constitucionais que permeiam o caso concreto. Além disso, como bem citado, a regra para aplicação dos efeitos nos casos de inconstitucionalidade solucionados pela Suprema Corte é a da retroatividade conforme dispõe o art. 27 da Lei 9.868/99:

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

É clara a posição do termo “poderá” dentro do texto normativo acima elencado, ainda que indique uma faculdade da Suprema Corte, ela possui o dever de restringir os efeitos da decisão quando esta preencher os requisitos apresentados no dispositivo. Nesse sentido tem se que (TORRES, 2012):

As condições entabuladas no artigo 27 da Lei 9.868/1999, porém, não podem ser concebidas como uma “faculdade” ao Plenário. Quer dizer, quando comprovado que a situação fática será afetada por insegurança jurídica ou excepcional interesse social, deverá, o Plenário do Supremo unicamente deliberar sobre restringir os efeitos e atribuir eficácia *ex nunc* (efeitos prospectivos) ou empregar modulação temporal para as declarações de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos.

Há de se ressaltar que, ao ingressar com uma ação dessa natureza, presume-se que ela irá produzir todos os efeitos entre os quais se inclui a retroatividade da decisão. Logo, a aplicação da regra geral é a preservação do status de segurança almejado pelo ordenamento, o qual como já citado, na seara tributária é extremamente essencial.

Tendo em vista a aplicação do princípio da proteção da confiança do contribuinte, a alegação de prejuízo aos cofres públicos não se sustenta, uma vez que o Estado não pode alegar que esse prejuízo justifica uma série de cobranças indevidas, fundadas em uma inconstitucionalidade que tanto foi evitada pelo ordenamento. Portanto, exemplifica-se mais uma vez como, mesmo com todo o amplo rol de princípios, sub princípios e garantias constitucionais, o Estado ainda consegue mesmo que de forma inconsciente realizar práticas abusivas do seu poder soberano de tributar.

Com lastro no que foi apresentado, conclui-se que, a modulação de efeitos na aplicação dos precedentes judiciais é um dos muitos mecanismos que garantem a aplicação da segurança jurídica, realidade essa que se faz presente também no âmbito tributário. Além disso, corroborando com o princípio da proteção da confiança do contribuinte, este, ao demandar contra o fisco já o faz tendo ciência das possíveis consequências que tal ação pode gerar, de modo que ele não poderá ser surpreendido com decisões incoerentes que possam entrar em conflito com precedentes já firmados pela Suprema Corte. Logo, o sentimento de segurança e respeito a legalidade tornam-se ferramentas essenciais ao contribuinte na luta contra os abusos do Estado ao exercer o poder de tributar.

6.2 Modificações Na Jurisprudência Tributária E Seus Reflexos No Direito Tributário

Firmado o entendimento de que o precedente em sede de repercussão geral, como bem manda a legislação, via de regra pode retroagir com efeito *ex tunc*, sendo necessário que, para que ocorra a modulação desse efeito, seja preenchido de forma fundamentada os requisitos apresentados no art. 27 da Lei 9.868/99. Nesse sentido, ao entrar com uma demanda deste porte, o contribuinte tem ciência dos

possíveis efeitos que dela possam resultar, não sendo assim surpreendido com algo diverso do que aquilo que a legislação já autoriza.

Porém, diferente do cenário anterior, a jurisprudência pode, com o fluxo temporal, ser alterada como já citado nos tópicos anteriores deste trabalho. Nesses tipos de alterações o contribuinte pode ser submetido a uma situação mais gravosa, como a incidência de determinado tributo em determinado fato.

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça já assentou que, sob a égide do princípio da segurança jurídica, o precedente que agrava a situação do contribuinte assim o fará sem retroagir aos atos pretéritos à decisão que firmou este entendimento.

Esse entendimento foi firmado durante o julgamento do Recurso Especial nº1.596.978-RJ onde o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho disserta:

[...]

21. Aqui acrescento que, por se tratar de novo posicionamento que agrava o encargo tributário do Contribuinte, não se pode aplicá-lo às situações passadas, sob pena de afrontar o princípio da segurança jurídica, que, diante de sua importância inarredável, deve ser aqui aplicado no intuito de impedir a retroação de critérios jurídicos supervenientes a fatos geradores passados quando maléfica ao sujeito passivo da obrigação tributária, de modo a preservar as expectativas legítimas do Contribuinte, além de conferir segurança aos processos decisórios.

22. Relativamente à segurança jurídica e à irretroatividade do novo entendimento jurisprudencial para alcançar situações pretéritas, já tive oportunidade de afirmar que a irretroação da regra nova se aplica, inclusive, à jurisprudência, e não apenas às leis, quando capazes de prejudicar situação consolidadas:

Na verdade, quando se altera uma orientação consolidada na jurisprudência - e isso não se confunde com decisões esparsas ou episódicas -, orientação que previa a fruição de certo direito subjetivo, uma isenção de determinada obrigação ou dever jurídico, por exemplo, esta se implantando, com essa alteração, a obrigação ou o dever jurídico que antes inexistia ou era inexigível. Por isso é imperativo jurídico, mas também igualmente ético, que as eventuais situações consumadas antes da alteração jurisprudencial sejam devidamente preservadas, ou seja, que os efeitos da alteração jurisprudencial somente se produzam no tempo posterior à sua adoção (da alteração); e isso pode ser um fator apontado como elementar da segurança das relações jurídicas. A irretroação da regra nova (qualquer que seja a sua natureza) é um requisito, talvez o primeiro requisito da segurança jurídica ou da segurança das relações sócio-jurídicas, cujo propósito é permitir que as pessoas possam programar, projetar, planejar ou conduzir as suas vidas e os seus negócios individuais confiando na permanência da eficácia das disposições que os regem no momento em que são tomadas as decisões relativas a esses interesses (Direito à Segurança Jurídica, Fortaleza/CE, Curumim, 2015, p. 96/97).

Com o nascimento do novo entendimento, a irretroatividade deverá ser respeitada, portanto, principalmente no que se refere ao agravamento do ônus do contribuinte, a segurança jurídica novamente atua como um protetor, que não permite o alcance do novo entendimento aos fatos pretéritos.

Vale ressaltar, que em tópico anterior foi citado os critérios utilizados para a superação de entendimentos jurisprudenciais, os quais irão formar um novo precedente. Nesses casos, a própria Corte ao julgar e decidir sobre a necessidade de um precedente já existente utilizará como fator de ponderação a segurança jurídica.

Portanto, pode-se nascer com os adventos sociais econômicos um novo entendimento sobre determinado caso, de forma que lhe seja atribuído um ônus que antes não existia. Isso é totalmente compreensível tendo em vista as alterações constantes que a sociedade possui, principalmente em seus aspectos econômicos e tecnológicos. Mas ainda assim, o tribunal deve atentar para as premissas da segurança jurídica, da irretroatividade e da proteção da confiança do contribuinte para assim garantir a existência de um pleno Estado Democrático.

7. CONCLUSÃO

Mesmo sendo um instituto relativamente novo dentro de nosso ordenamento, os precedentes constituem um papel fundamental em nosso atual cenário jurídico. Ao ser concedido o protagonismo às decisões judiciais, o Direito Brasileiro passou a ser mais dinâmico, fundindo de forma harmônica os sistemas legalistas e jurisprudenciais.

No Direito Tributário, que possui uma vertente mais cautelosa por regulamentar os anseios do Estado em sua sede pela arrecadação de fundos, os precedentes tornaram-se uma importante ferramenta para garantir a realização do tão almejado estado de Segurança Jurídica.

Com todo o rol elencado nos tópicos iniciais de princípios e subprincípios que permeiam a segurança jurídica no direito tributário, foi possível demonstrar essa compatibilidade de aplicação dos precedentes para discussão de temas de natureza tributária.

A segurança jurídica se apresenta seja como princípio ou como regra, de modo a atuar tanto no âmbito legal quanto no judicial. Mesmo com as prospecções do legislador este irá elaborar a norma sabendo que ela só produzirá efeitos futuros, sem possibilidade de retroagir e causar insegurança aos contribuintes. Estes por sua vez, tem a consciência de que podem demandar no judiciário para defender os seus interesses em face dos abusos do Estado no exercício do direito de tributar, sabendo que na via jurisdicional a decisão que encerrará a lide poderá retroagir, mas sem causar surpresas ou prejuízos.

Tomado todos os cuidados, como a não utilização da discricionariedade e o respeito aos ditames constitucionais, os precedentes deixam de ser um mero complemento no ordenamento. Com o advento dos elementos do *common law* sendo aplicados em nosso ordenamento e ainda de modo a se respeitar os ditames legais já preestabelecidos é, de fato, um novo marco no Direito Brasileiro.

Ainda assim, ao direito tributário foi assegurado seus mecanismos de proteção, onde encontramos uma total aplicabilidade do precedente judicial visto que mesmo não sendo lei como obriga o princípio da legalidade, pode versar sobre matéria tributária. Mesmo sendo, um dos ramos mais rígidos do Direito, a sua vertente tributária pode se valer dos precedentes para reafirmar suas garantias, respeitando

os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, levando em consideração a proteção dos interesses dos contribuintes.

O Direito Tributário pode estar sob constante ameaça, seja pela discricionariedade de alguns julgadores ou até mesmo como resultado da edição de normas inconstitucionais. Porém, o ordenamento jurídico brasileiro conseguiu desenvolver seus próprios meios para reparar e principalmente abolir tais atos, sendo que a própria Constituição já traz consigo a possibilidade de anular abusos dessa natureza. Com o advento dos precedentes no âmbito tributário, é possível um vislumbre do que pode vir a ser o futuro jurídico das relações entre Fisco e contribuinte de modo palpável e cativante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto, **Segurança Jurídica - Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 9ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

BARROSO, Luiz Roberto e MELLO, Patrícia Perrone. **Trabalhando com uma Nova Logica: A Ascensão dos Precedentes no Direito Brasileiro**. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 15, n. 03, 2016.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 13 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, De 25 De Outubro De 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 de maio de 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica**. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994.

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

DWORKIN, Ronald. **A Justiça de Toga**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O Império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

DWORKIN, Ronald. **TAKING RIGHTS SERIOUSLY** (edição revista, 1978), pp. 24-25 *apud* ALEXANDER, Larry; KRESS, Kenneth. *Contra os princípios jurídicos*. In: MARMOR, Andrei (ed.) *Direito e interpretações: ensaios de filosofia do direito*. Trad. De Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

HART, H.C.A. **O conceito de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª edição. São Paulo: Malheiros Editores.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, João Batista. **Introdução ao Direito e ao discurso legitimador**. Coimbra: Almedina, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso: Constituição Hermenêutica E Teorias Discursivas**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1596978** / RJ RECURSO ESPECIAL 2016/0096711-8. DJE: 01/09/2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201600967118&dt_publicacao=01/09/2016. Acesso em: 25 de junho de 2020

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 939**. Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ: 18/03/1994. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur118470/false>. Acesso em: 25 de junho de 2020.

TORRES, H. T. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental#autores>. Acesso em: 28 jun. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Segurança Jurídica e as limitações ao Poder de Tributar**. In: FERRAZ, Roberto (coord). **Princípios e limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

TORRIERI GUIMARÃES, Deocleciano. **Dicionário Técnico Jurídico**, 2ª edição rev. e atual, São Paulo: Rideel.

XAVIER, Alberto, **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.