

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITOS E GARANTIAS  
FUNDAMENTAIS  
DOUTORADO EM DIREITO

ANTÔNIO DE PÁDUA MARINHO MONTE

**SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENQUANTO DIREITO  
FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE**

VITÓRIA  
2023

ANTÔNIO DE PÁDUA MARINHO MONTE

**SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENQUANTO DIREITO  
FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação  
*Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais  
da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para  
obtenção do grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Daury Cesar Fabriz.

VITÓRIA

2023

ANTÔNIO DE PÁDUA MARINHO MONTE

SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENQUANTO DIREITO  
FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação  
*Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais  
da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para  
obtenção do grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Daury Cesar Fabriz.

Aprovada em 06 de novembro de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Daury Cesar Fabriz  
Faculdade de Direito de Vitória  
Orientador

---

Prof. Dr. Adriano Sant'Ana Pedra  
Faculdade de Direito de Vitória

---

Prof. Dr. Néilson Camatta Moreira  
Faculdade de Direito de Vitória

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Dr. Mário Lúcio Quintão Soares  
Pontifícia Univ. Católica de Minas Gerais

## AGRADECIMENTOS

A satisfação de subir o mais alto degrau da escala do conhecimento científico é tamanha e não pode vir desacompanhada dos agradecimentos e pedidos de desculpas formais.

Primeiramente, as desculpas...

Ao meu amado filho, **Yves Ribeiro Marinho de Andrade**, meus agradecimentos pelo estímulo que me foi dado. Sempre que pensei em desistir, lembrei que esse não seria um exemplo digno de ser dado a um filho. Cabe, na oportunidade, um pedido formal de desculpas pela ausência em momentos importantes de sua adolescência.

À minha amada filha-bebê, **Maria Eduarda Mesquita Marinho de Andrade**, minha gratidão pelo seu nascimento saudável, em pleno doutoramento. Que esse sacrifício cujo resultado ora se corporifica lhe sirva de inspiração no futuro.

À minha amada esposa e companheira diuturna, **Patrícia Mesquita**, milhões de desculpas, pelos momentos de ausência e renúncia durante esses quatro últimos anos, bem como pelo meu mau-humor exarado quando o rendimento naquele dia tenha ficado aquém do esperado.

A lista de gratidão é extensa, mas procurarei ser sucinto...

À minha avó materna, **Maria Haydêe Araújo Marinho de Andrade** (*in memoriam*), a alegria de poder concluir esse doutoramento no ano de seu centenário. As lembranças de seus ensinamentos, da educação que me prestou e do irrestrito apreço pelos estudos que a senhora me transmitiu foram o combustível necessário para eu reunir forças para iniciar, permanecer e concluir essa etapa maior do conhecimento científico. Sou-lhe devedor de tudo isso e de muito mais!

Ao professor **Hugo de Brito Machado** (*in memoriam*), por sua obra ter me despontado o gosto pela matéria tributária, logo no longínquo ano de 1994 – quando eu ainda era um jovem acadêmico de Ciências Contábeis, bem como pelo valioso tempo em que convivemos tão próximos.

Aos professores do Dinter/FDV, sem exceção alguma, meus sinceros agradecimentos. Em especial, ao professor que nos deixou precocemente: **Prof.**

**André**, onde estiver, saiba que sua contribuição foi imensa, pois através da sua visão sócio-crítico-construtiva de mundo, pude melhorar intelectual e moralmente.

Por fim, um agradecimento especial ao meu professor e orientador, a quem posso tomar a ousadia de chamar de amigo, **Daury Cesar Fabriz**, por sua paciência, competência e humildade em compartilhar conhecimentos... meu, especial muito obrigado!

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

Jean-Étienne-Marie Portalis

## RESUMO

O presente estudo analisa a segurança jurídica em matéria tributária como um direito fundamental do contribuinte, cujo tema guarda aderência à área de pesquisa do PPGD da FDV, em Direitos e Garantias Fundamentais. No capítulo inaugural se busca categorizá-la como um direito fundamental assegurado constitucionalmente, momento em que é apresentado o direito à segurança em sua concepção genérica, bem como a segurança jurídica enquanto elemento estruturante do Estado de Direito. No capítulo intermediário é estudada a segurança jurídica tributária, expondo-se os limites constitucionais que visam concretizá-la, bem como as normas postas no Código Tributário Nacional. Ainda no segundo capítulo será analisado o tema no contexto da América Latina. Por fim, o último capítulo, além de abordar a legislação que trata dos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade, analisa casos de grande repercussão jurídica e econômica, julgados pelo Supremo Tribunal Federal durante o período junho de 2008 a dezembro de 2021, em que a inconstitucionalidade tributária foi reconhecida, mas houve modulação de seus efeitos. Busca-se responder à específica indagação se a segurança jurídica restou verdadeiramente prestigiada ou se foram consideradas apenas questões econômicas. A importância do tema se dá não apenas pela sua contemporaneidade, pelo elevado valor atribuído à segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito, mas também pela ineditude da abordagem. Para verificação da hipótese são adotados o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica. Como resultado se tem a confirmação da hipótese, no sentido afirmativo da segurança jurídica como direito fundamental do cidadão-contribuinte que não vem sendo legitimamente observado.

**Palavras-chave:** segurança jurídica; direito fundamental; modulação; inconstitucionalidade tributária.

## **ABSTRACT**

This study analyzes legal certainty in tax matters as a fundamental right of the taxpayer, whose theme adheres to the research area of the FDV's PPGD, in Fundamental Rights and Guarantees. The inaugural chapter seeks to categorize it as a constitutionally guaranteed fundamental right, at which point the right to security in its generic conception is presented, as well as legal security as a structuring element of the Rule of Law. In the intermediate chapter, legal tax security is studied, exposing the constitutional limits that aim to achieve it, as well as the rules set out in the National Tax Code. In the second chapter, the topic will be analyzed in the context of Latin America. Finally, the last chapter, in addition to addressing the legislation that deals with the temporal effects of declarations of unconstitutionality, analyzes cases of great legal and economic repercussion, judged by the Federal Supreme Court during the period June 2008 to December 2021, in which the Tax unconstitutionality was recognized, but its effects were modulated. The aim is to answer the specific question whether legal security remained truly prestigious or whether only economic issues were considered. The importance of the topic is not only due to its contemporaneity, the high value attributed to legal certainty in a Democratic State of Law, but also due to the novelty of the approach. To verify the hypothesis, the deductive method and bibliographic research are adopted. As a result, the hypothesis is confirmed, in the affirmative sense of legal security as a fundamental right of the citizen-taxpayer that has not been legitimately observed.

**Keywords:** legal security; fundamental right; modulation; tax unconstitutionality.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Diferenças entre direitos e garantias .....	31
<b>Quadro 2</b> – Impostos extrafiscais .....	77
<b>Quadro 3</b> – Segurança jurídica em matéria tributária em outros países .....	89
<b>Quadro 4</b> – Proibição expressa à retroatividade tributária em outros países .....	95
<b>Quadro 5</b> – Anterioridade tributária em outros países .....	96
<b>Quadro 6</b> – Vigência e aplicação tributárias em outros países.....	96

## LISTA DE SIGLAS

- ADC – Ação declaratória de constitucionalidade
- ADI – Ação direta de inconstitucionalidade
- ADPF – Arguição de descumprimento de preceito fundamental
- CF – Constituição Federal
- CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico
- COFINS – Contribuição para o financiamento da seguridade social
- CPC – Código de Processo Civil
- CTN – Código Tributário Nacional
- EC - Emenda constitucional
- IOF – Imposto sobre operações financeiras
- IPI – Imposto sobre produtos industrializados
- IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
- IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
- ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços
- ITCMD – Imposto sobre a transmissão de bens, *causa mortis* ou doação
- LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
- PIS – Programa de integração social
- PPA – Plano plurianual
- RESP – Recurso Especial
- RE – Recurso extraordinário
- SISAN – Sistema Nacional de Segurança Alimentar Nutricional
- STJ – Superior Tribunal de Justiça
- STF – Supremo Tribunal Federal
- TSE – Tribunal Superior Eleitoral
- TJE – Tribunal de Justiça Europeu

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1 ASPECTOS GERAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA .....</b>	<b>16</b>
1.1 DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA EM SENTIDO AMPLO .....	16
1.1.1 <b>Questões históricas e conceituais acerca dos direitos e das garantias fundamentais e a importância das Constituições.....</b>	<b>16</b>
1.1.2 <b>A segurança em sentido amplo enquanto direito fundamental assegurado constitucionalmente.....</b>	<b>31</b>
1.2 DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA ENQUANTO ELEMENTO ESTRUTURANTE DO ESTADO DE DIREITO .....	39
<b>2 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>58</b>
2.1 LIMITES IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL POR APREÇO AO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	58
2.2 NORMAS GERAIS PROTETIVAS DA SEGURANÇA JURÍDICA POSTAS NO CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	79
2.3 A SEGURANÇA JURÍDICA APLICADA ÀS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA AMÉRICA LATINA.....	88
<b>3 CASOS DE APLICAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA PARA MITIGAR OS EFEITOS DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE TRIBUTÁRIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....</b>	<b>98</b>
3.1 PERMISSIVOS LEGAIS PARA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES QUE RECONHECEM A INCONSTITUCIONALIDADE DE UMA NORMA E SEU CARÁTER EXCEPCIONAL.....	98
3.2 CASOS TRIBUTÁRIOS JULGADOS PELO STF COM MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DECLARATÓRIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE E O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO.....	115
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>139</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>144</b>

## INTRODUÇÃO

No preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 se encontra a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, tais como: a segurança, a liberdade, igualdade, a justiça, o bem-estar e o desenvolvimento, enquanto “valores supremos” de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundamentada na harmonia social e comprometida com a solução pacífica dos conflitos, tanto no plano interno como internacionalmente.

A Constituição Federal reconhece que o exercício de uma vida plena e satisfatória depende da garantia de alguns valores ou direitos essenciais, entre eles: a igualdade, a liberdade, a paz e a segurança. Afigura-se como dever do Estado buscá-los incessantemente e assegurá-los.

Diante desse cenário constitucional, uma das funções do Estado de Direito é a pacificação social de forma não apenas justa, mas também segura. É tarefa do Direito, dos órgãos jurisdicionais e Poderes constituídos conferir segurança aos administrados em todos os seus aspectos, especialmente, a segurança jurídica, caracterizada pela estabilidade, relativa certeza e previsibilidade dos atos administrativos e legislativos, bem como seus efeitos. Preservar o passado e obter a possibilidade de prever o futuro com relativa margem de segurança é um direito fundamental do cidadão assegurado constitucionalmente.

A segurança jurídica representa um valor essencial à estrutura sociopolítica do Estado, sendo um dever deste buscá-la e preservá-la, bem como um direito fundamental do indivíduo ou de um grupo de indivíduos, estando explicitamente contemplada ou garantida através do inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal Brasileira, entre outros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais.

Embora se reconheça que a expressão segurança jurídica não seja expressamente referida no texto constitucional e que representa um ideal ou estado ilusório a ser incessantemente buscado e minimamente preservado, isso não retira sua essencialidade ao Estado Democrático de Direito.

Essa essencialidade não se dá apenas em termos de desenvolvimento político e econômico, mas também à dignidade humana, por remeter à ideia de sentir-se seguro e amparado diante de intempéries, contratemplos e ameaças, não apenas no presente, mas também no passado: estar seguro no tempo, com relação aos fatos ocorridos, suas interpretações e consequências.

Partindo dessas premissas, o presente estudo está estruturado de forma a analisar o valor supremo da “segurança”, partindo de sua concepção genérica, passando por sua concepção jurídica – própria de um Estado de Direito –, até chegar à segurança jurídica tributária.

O recorte teórico dado ao tema “segurança jurídica” é, portanto, o tributário e, para tanto, imprescindível se faz a análise da matriz doutrinária de Ávila (2021), que analisa a segurança jurídica em suas dimensões dinâmica e estática, bem como em sua função e força normativas. Esse referencial teórico será utilizado como fundamento para demonstrar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar da forma como vem julgando, contribui para a formação de um cenário de insegurança jurídica.

A eleição dos casos julgados pelo STF levou em consideração julgamentos ocorridos entre junho de 2008 a dezembro de 2021, em que a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária era aguardada, não apenas pelo entendimento doutrinário preponderante de ofensa ao texto constitucional, mas também, em face de sua acentuada repercussão econômica e jurídica.

Em todos os casos selecionados, o Supremo Tribunal Federal modulou no tempo os efeitos das respectivas declarações de inconstitucionalidade tributária, tomando como fundamento a segurança jurídica, atendendo aos argumentos de ordem econômico-financeira apresentados pela Fazenda Pública. A seleção dos processos é pautada, portanto, na utilização da segurança jurídica, pela Corte Constitucional, como suposto mecanismo de proteção aos interesses orçamentários do ente público que se beneficiou economicamente com a aplicação da norma tributária inconstitucional.

Com isso, se pretende deixar claro que o presente trabalho não tem por escopo, sequer secundário, a análise dos efeitos futuros da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo (tributos com fato gerador continuado ou periódico), em que o Supremo Tribunal Federal, em fevereiro de 2023, rejeitou a tese de manutenção da coisa julgada diante da eventual mudança (futura) de entendimento jurisprudencial, por apreço à isonomia e à livre concorrência (justiça tributária).

Destaque-se que, em todos os processos pesquisados, não houve mudança de entendimento jurisprudencial; mas, mesmo assim, os efeitos da inconstitucionalidade foram modulados, tomando-se como suposto fundamento a segurança jurídica.

Advirta-se ainda que a exaustiva pesquisa, no recorte temporal em apreço (junho/2008 a dezembro/2021), não detecta nenhum caso em que a modulação tenha se dado protegendo os interesses dos contribuintes.

Portanto, a questão que se indaga e que se pretende responder, através do estudo, é se, a partir de critérios discricionários, pragmáticos, utilitaristas e consequencialistas adotados pela Corte Constitucional Brasileira para atribuir efeitos proativos às declarações de (in)constitucionalidade, o direito fundamental à segurança jurídica, caracterizado pela certeza, estabilidade e previsibilidade do direito e dos efeitos dos atos praticados pelos administrados, não restou indevidamente mitigado, ao invés de prestigiado.

Questiona-se assim, se a segurança jurídica vem sendo utilizada como uma falsa justificativa diante de questões financeiro-orçamentárias, as quais a Suprema Corte verdadeiramente considerou para modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributária, nos últimos anos.

Propõe-se assim, em linhas gerais, a partir da perquirição do significado conteúdo e alcance do direito fundamental à segurança jurídica, constitucionalmente assegurado, efetuar uma releitura nos critérios consequencialistas frequentemente utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para deixar de atribuir efeitos retroativos em suas declarações de (in)constitucionalidade tributária.

Com a finalidade de comprovar a hipótese formulada, o presente estudo emprega o método dedutivo, teórico-jurídico, com técnica de pesquisa bibliográfica, de natureza precipuamente qualitativa. A metodologia dedutiva visa testar a hipótese, partindo da premissa de que segurança jurídica não vem sendo efetivamente prestigiada em razão da não atribuição de efeitos gerais e retroativos às declarações de inconstitucionalidade tributária, nos casos em que não haja mudança de entendimento jurisprudencial.

Nessa trilha de ideias, a pesquisa, em seu capítulo inaugural, discorre inicialmente acerca de questões históricas e conceituais que giram em torno dos direitos e garantias fundamentais, bem como acerca da importância das constituições na tarefa de assegurá-los. Ainda no primeiro capítulo a pesquisa se debruça sobre a segurança, em sentido amplo, para em seguida, abordar a segurança em sua concepção jurídica, categorizando-a como direito fundamental assegurado constitucionalmente e como elemento estruturante do Estado de Direito.

O capítulo intermediário busca estudar a segurança jurídica no plano tributário enquanto valor essencial ao cidadão-contribuinte e direito fundamental garantido constitucionalmente. Nele são apresentados e analisados os princípios e regras postas pelo legislador constitucional e pelo legislador complementar nacional (Código Tributário Nacional), respectivamente, que visam conferir um mínimo de segurança jurídica aos sujeitos passivos tributários. Faz-se, inclusive, uma análise comparativa das normas postas no ordenamento constitucional de outros países da América Latina e que igualmente buscam a concretização do direito fundamental à segurança jurídica.

Finalmente, no terceiro e último capítulo, é estudada a previsão constante na legislação brasileira de possível modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas pelos tribunais superiores, que venham a declarar a inconstitucionalidade de uma norma, considerando o interesse social e a segurança jurídica. Nesse último tópico, é apresentado o tratamento dado à questão no âmbito de outras ordens jurídicas, como por exemplo, no Tribunal de Justiça Europeu.

Ainda no derradeiro capítulo, a fim de comprovar ou não a hipótese aventada no presente estudo, analisa-se alguns casos de julgamentos tributários ocorridos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de grande repercussão econômica e no meio jurídico, em que os ministros deixaram de atribuir efeitos retroativos às declarações de (in)constitucionalidade neles proferidas, utilizando-se da segurança jurídica como fundamento.

Igualmente no último capítulo, se apresenta um caso pendente de apreciação final pelo STF em que, por apreço à segurança jurídica, a declaração de constitucionalidade tributária deverá surtir efeitos apenas proativos, por se tratar de alteração no entendimento jurisprudencial antes consolidado.

## **1 ASPECTOS GERAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Um dos objetivos deste tópico inaugural é perquirir se a segurança, notadamente a jurídica, é um direito, uma garantia constitucional, ou não se existiria essa distinção terminológica. Adiante-se que a segurança jurídica representa um direito fundamental, garantido constitucional<sup>1</sup> e infraconstitucionalmente<sup>2</sup> através da proteção ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido, entre outros institutos e preceitos normativos garantidores. A segurança jurídica diz respeito ao direito fundamental em si, enquanto que as garantias a esse direito estão previstas expressamente no texto constitucional e na legislação infraconstitucional.

Com a finalidade de categorizar a segurança jurídica como um direito fundamental garantido (assegurado) constitucionalmente, o presente capítulo busca estudar a segurança jurídica, em seus aspectos gerais, como elemento estruturante de um Estado de Direito. Passa-se, inicialmente, ao estudo do direito fundamental à segurança, na concepção ampla da expressão, abordando, primeiramente, questões históricas e conceituais acerca dos direitos e garantias fundamentais.

### **1.1 DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA EM SENTIDO AMPLO**

#### **1.1.1 Questões históricas e conceituais acerca dos direitos e garantias fundamentais e a importância das Constituições**

A sociedade moderna é balizada em três eixos essenciais que juntos validam uma existência humana harmoniosa: Estado, sociedade e indivíduo. É bem verdade que essa contemplação do Estado e do indivíduo é fruto do modelo liberal (liberalismo), o qual enfatiza os direitos fundamentais como expressões de limitação do poder estatal.

Nas palavras de Soares (2001, p. 277), os “direitos fundamentais liberais decorrem de uma esfera da liberdade individual” em que os direitos à liberdade e à propriedade apenas poderiam sofrer intervenção estatal quando autorizada em lei aprovada pelos representantes do povo, situação em que o próprio soberano devia submissão ao império da lei.

Fabriz (2006, p. 16) observa que os “direitos fundamentais constituem um espectro de valores normalizados que se apresentam como essenciais; portanto

---

<sup>1</sup> CF/1988, art. 5º, XXXVI.

<sup>2</sup> Decreto-Lei 4.657/1942, art. 6º, *caput*.

indisponíveis, para a realização de todos os potenciais do ser humano”. Ainda segundo o autor, “uma determinada sociedade elege entre esse espectro de valores, os mais importantes, elevando-os à condição de normas jurídico-constitucionais, no plano da soberania interna”.

Convém rememorar que, em 1215, o Rei João I (Rei João Sem-Terra) foi forçado pelos barões ingleses a assinar um documento conhecido como Carta Magna de 1215 (Artigos dos Barões), através do qual foram reconhecidos direitos individuais aos súditos ingleses, bem como foi limitado o poder, até então absoluto, do Rei, em face de seu clero, nobres, barões e burgueses ingleses em ascensão no século XIII.

Embora elaborada apenas para o povo inglês (direitos dos ingleses), a *Carta Magna Libertatum*, limitativa dos poderes reais, inspirou todas as constituições democráticas ao longo da história e representou, além de pedra fundamental para a Constituição inglesa, fonte de inspiração para o constitucionalismo no mundo, notadamente, Ocidental, sendo considerada a primeira declaração histórica dos direitos do homem reconhecidos de forma dogmática.

O documento de 1215 influenciou fortemente a elaboração das constituições modernas, notadamente, no que toca aos direitos e garantias enumeradas e sistematizadas em seus textos, os quais assumiram uma abrangência plena, indo muito além da proteção restrita ao clero e à classe economicamente privilegiada. Lançou luzes sobre a possibilidade de limitação do poder de império do Estado, em face de seus cidadãos, funcionando como um precursor dos estados democráticos modernos. A influência da Carta Magna para o pensamento sociojurídico no Brasil é inegável, especialmente, quanto à estrutura do Estado de Direito Brasileiro alicerçado em dois pilares fundamentais: segurança e justiça.

Não se está com isso afirmando que os valores segurança e justiça foram “criados” através do referido documento inglês. Apenas destacando sua importância seminal para a positivação futura de direitos e garantias nas ordens jurídicas de outros países, os quais prestigiam aludidos valores.

Nessa ordem de ideias e seguindo as luzes lançadas pela Magna Carta britânica de 1215 tem-se hoje, ilustrativamente, os princípios da igualdade, da proporcionalidade das penas pecuniárias ou restritivas de liberdade, da irretroatividade da lei, da legalidade e da tipicidade penal e tributária, das anterioridades tributárias, da capacidade contributiva, da vedação ao tributo com efeito de confisco, da liberdade de tráfego, do devido processo legal, do direito de

petição, da inafastabilidade do controle jurisdicional, entre outros com inspiração direta na referida Carta e considerados como direitos e garantias fundamentais.

No campo processual, Bonato (2003, p.8-9) lembra que a Magna Carta (Carta das Liberdades) Inglesa de 15/06/1215, do Rei João “Sem Terra”, em seu artigo 40, já consagrava o direito de acesso à Justiça e à razoável duração do processo: *To no one will we sell, to no one will we refuse or delay, right or justice*<sup>3</sup>.

Daí se tem que os direitos fundamentais passaram a ser amplamente difundidos em função de estarem positivados no ordenamento jurídico constitucional.

Ferrajoli (2010, p. 2) lembra que na tradição do constitucionalismo democrático, as necessidades e os interesses essenciais das pessoas merecedoras de tutela têm sido expressados quase sempre sob a forma de direitos fundamentais.

É célebre a importância do constitucionalismo para a validação dos direitos e das garantias fundamentais como bojo legislativo para assegurar a dignidade da pessoa humana, solidificando a concepção de que a Constituição consagra-se como um conjunto de disposições normativas de alçada importância em detrimento dos demais dispositivos assecuratórios.

Conceber a ideia de que as premissas essenciais para a sedimentação de uma sociedade justa e igualitária necessitam ser estruturadas em um documento jurídico munido de poder altaneiro às demais leis do ordenamento jurídico, bem como conceder reconhecimento à Constituição como documento-mor que serve de base para toda ordem jurídica de uma nação, são premissas que sustentam a ideia de proteção aos direitos fundamentais.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, traz consigo um modelo de Estado Democrático de Direito, cuja essência preconiza a proteção ao homem livre, limitando os poderes do Estado e assegurando a individualidade, rompendo assim com modelos repressivos de demonstração de poder estatal.

Destaque-se que a liberdade, a individualidade, está assegurada pela ordem constitucional de 1988, mas deverá ser exercida de acordo com as responsabilidades sociais (deveres fundamentais ou deveres de solidariedade).

Para Piovesan (2014, p. 498-499), o valor da dignidade humana se impõe como núcleo básico e formador da ordem jurídica brasileira, funcionando como critério

---

<sup>3</sup> “Para ninguém nós venderemos, recusaremos ou atrasaremos o direito ou a justiça” (tradução livre).

e parâmetro de valoração, interpretação e compreensão do sistema constitucional instaurado a partir de 1988.

Ainda segundo a autora, a dignidade humana e os direitos fundamentais incorporam as exigências da justiça e dos valores éticos, conferindo aporte axiológico a todo sistema jurídico brasileiro, projetando-se por todo o universo constitucional e servindo como vetor interpretativo de todo o ordenamento nacional.

Na concepção de Miranda (2011), a Constituição Federal representa o dispositivo jurídico mais importante do ordenamento, sendo a compilação das normas que contemplam os direitos fundamentais e uma “expressão jurídica do enlace entre o poder e a comunidade política ou entre governantes e governados” (MIRANDA, 2011, p. 157).

Na visão de Ferreira Filho (2008, p. 3) a supremacia do Direito se espelha no primado da Constituição (“lei das leis”), enquanto documento escrito de organização e limitação do Poder através do qual se busca instituir o governo não arbitrário, organizado segundo normas que não pode alterar, em respeito aos direitos da pessoa humana.

Sendo o instrumento jurídico mais eficaz para assegurar a tutela dos direitos e garantias fundamentais, a Constituição passou a ser compreendida como a ferramenta de incorporação de um Estado baseado em uma estrutura de direitos sociais e econômicos que adotam características assistenciais, prezando pela concretização dos direitos de primeira dimensão, em busca de estabelecer harmonia entre as partes envolvidas, transitando da igualdade formal para a igualdade substancial.

Toda essa concepção faz com que o olhar do Estado se volte para o coletivo e para o bem comum, preconizando a assistência igualitária a todos os cidadãos. A principal característica do constitucionalismo é a validação e reconhecimento dos direitos sociais que, por sua vez, são assegurados por um rol de garantias fundamentais (SOUZA NETO; SARMENTO, 2014, p.7).

Convém mencionar que existem doutrinadores, a exemplo de Torres (1995, p. 12), que não consideram acertado classificar os direitos sociais como fundamentais, tendo em vista sua não autoaplicabilidade - dependência de regulamentação (prestação positiva) estatal para lhe conferir efetividade.

Para referido autor, os direitos sociais – direitos humanos de 2ª. geração – são reconhecidamente dependentes de prestação positiva do Estado e têm sua

eficácia subordinada à concessão do legislador, o que faz desaparecer o caráter de fundamental. Na mesma linha de raciocínio, Gregório Robles (1995, p. 22-23), afirma que as normas que consagram direitos sociais e econômicos não teriam natureza de direitos fundamentais, pois não confeririam direitos subjetivos, nem gozariam de proteção processual perante o Tribunal Constitucional, a par do que dispõe a Constituição espanhola.

Em contraposição a esse pensamento, esclarece Machado (2006, p. 23) que quando se faz referência a direitos fundamentais está-se a cuidar daqueles indispensáveis à dignidade da pessoa humana e que não se pode ignorar que os direitos chamados de sociais guardam essa condição, cujo conceito se amplia o longo da história. Aduz o autor que mesmo a doutrina que não os considera como fundamentais admite que alguns desses direitos formam o chamado “mínimo existencial” por estarem ligados ao direito de liberdade, o que claramente demonstra que a divergência seria apenas uma “manobra terminológica”.

Sarlet (2006, p. 227-228), por sua vez, sugere uma distinção dos direitos fundamentais em dois grandes grupos: os direitos fundamentais na condição de direitos de defesa e os direitos fundamentais como direitos a prestações de natureza fática e jurídica. Para Luño (2004, p. 183-184) os direitos fundamentais sociais podem ser compreendidos como o rol de normas que busca amenizar os impactos da desigualdade social, em sentido denotativo.

De forma subjetiva, os direitos fundamentais são compreendidos como os meios jurídicos existentes para que o indivíduo usufrua da vida em sociedade a partir de benefícios diretos ou indiretos. Assim, os direitos fundamentais passaram a englobar classes de direitos:

1) Direitos de primeira dimensão (políticos e de liberdade) que prezam pela proteção ao indivíduo contra decisões arbitrárias do Estado; 2) Direitos de segunda dimensão, que contemplam os direitos sociais, que consistem na prestação de serviços por parte do Estado para aqueles que se encontram social e economicamente vulneráveis.

Na fase inicial dos direitos fundamentais, eles eram apenas direitos declarados e não propriamente assegurados, carecendo de meios jurídicos eficazes e complementares à mera declaração. Logo urgiu a necessidade de estabelecer meios para proporcionar a concretização dos direitos declarados. Diante desse cenário, emergiram as Constituições – leis supremas que se configuram como reflexos

das demandas sociais, elaboradas para assegurar as conquistas alcançadas, além de mitigar o poder estatal e proteger o cidadão.

É o que observa Santos (2001, p. 162), ao afirmar que os direitos fundamentais representam, em primeiro lugar, direitos de liberdade e servem de proteção ao indivíduo em face da intervenção estatal na esfera pessoal, garantindo - ou devendo garantir - uma área de autodeterminação humana.

Desta forma, vê-se que o Estado Democrático de Direito – opção do legislador constituinte de 1988 – surgiu com a finalidade de romper com o autoritarismo estatal e permitir que se alcance os ideais de liberdade e democracia participativa.

Nessa esteira de raciocínio, para Canotilho (2003, p. 231), o Estado Democrático de Direito tem como ponto de partida duas concepções: 1) o direito estatal torna-se limitado para que se possa dar lugar ao poder político estatal legitimado pela população; e 2) O cerne é a democracia, onde o poder emana do povo. Assim, segundo o autor lusitano, se percebe o Estado Democrático de Direito como um campo onde as decisões são tomadas de forma horizontal, diferenciando dos modelos autoritários e absolutistas que outrora compunham o modelo sociopolítico das sociedades.

No Estado Democrático de Direito, a política é o campo convergente de decisões que têm como objetivo estabelecer condições para que a convivência entre pessoas e instituições ocorra de forma harmoniosa, prezando pela segurança, justiça, ordem e paz.

No entendimento de Miranda (2017, p. 77-79), a formalização da democracia só ocorre mediante o clamor popular representado nas eleições. Para o autor, não é suficiente anunciar a democracia sem proporcionar meios para concretizá-la. É necessário, acima de tudo, que a democracia se realize a partir da liberdade e da segurança, onde cada indivíduo tenha a certeza sobre a previsibilidade do futuro.

Em outras palavras, corroborando com a concepção de Castanheira Neves (1998, p. 226-227), o Estado Democrático de Direito é a via para a consolidação da plena democracia, realizada integralmente no Estado de Direito.

Soares (2001, p. 305), ao se reportar sobre a concretização dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito, aduz que o conceito deste pressupõe a pré-compreensão do conceito de direito fundamental como categoria básica no modelo Estado constitucional ocidental, que se molda pelos conceitos de direito

fundamental, democracia, Estado de Direito, primazia do direito e distribuição de competências (poderes) estatais.

Na mesma linha de raciocínio, Jürgen Habermas (2015, p. 133) observa que Estado Democrático de Direito e a própria democracia são indissociáveis, e para que esta relação flua de maneira equilibrada, um não deve restringir o outro e, para legitimar essa coexistência, afirma-se que as autonomias pública e privada se complementam.

Miranda (2017, p. 79) destaca a interdependência dessas autonomias pública e privada, no sentido de que os membros da sociedade não desfrutarão igualmente de uma autonomia privada – as liberdades de ação subjetiva não terão para eles o mesmo valor – senão na medida em que, como cidadãos, façam um uso apropriado da sua autonomia pública.

Conforme aduz Soares (2001, p. 305), o Estado constitucional se molda pelos conceitos de direito fundamental, democracia, Estado de Direito, primazia do direito, distribuição e limitação de competências e de poderes, formulando sua imagem integral.

Como se pode perceber, existem limitações, relativizações ou mitigações às liberdades individuais, bem como à autoridade estatal (poder de império), impostas pelo Estado Democrático de Direito, na busca pela concretização da paz social. Essas limitações estão representadas, em sua grande maioria, na forma de direitos e garantias fundamentais outorgadas constitucionalmente aos indivíduos e às coletividades de indivíduos.

Em termos conceituais, muito se observa a utilização das expressões “direito” e “garantia” fundamental como sinônimas ou equivalentes. É bem verdade que a linha divisória entre ambas é tênue – se é que se trata de linha divisória, mas sim de complementação, pois um deles exerce a função de complementar, garantir a efetividade do outro. Os direitos e as garantias não são bem dizer distintos; mas sim, complementares, pois um assegura a efetividade do outro, complementando-o no sentido de buscar a dignidade humana.

Exatamente pelo fato de ambos – os direitos e as garantias fundamentais – serem imprescindíveis ao exercício de uma vida digna, normalmente são tidos como sinônimos ou até mesmo confundidos em sua identificação. Logo, urge a necessidade de elucidar tal questão – se são sinônimos ou não.

Para que se possa chegar à análise axiomática dos conceitos de direitos e garantias e suas similitudes e distinções, verifica-se a necessidade de se compreender como ocorre a efetivação dos direitos fundamentais e a estruturação da Constituição Federal, que se desdobra em dois sentidos: moderno e histórico.

Nas lições de Canotilho (2003, p. 52-53), por constituição moderna se entende a ordenação sistemática e racional da comunidade política através de um documento escrito no qual se declaram as liberdades e se impõem os limites do poder político.

Para o autor lusitano, a Constituição, em seu sentido histórico, diz respeito ao conjunto de regras, escritas ou consuetudinárias, e de estruturas institucionais conformadoras de uma determinada ordem jurídica e política.

A Constituição é, por assim dizer, a peça fundamental para a estrutura da sociedade, pois “se refere não apenas ao Estado, mas à própria comunidade política, ou seja, à *res publica*” (CANOTILHO, 2003, p. 88).

Nessa perspectiva, a Constituição Brasileira de 1988, também chamada de Constituição Cidadã, trouxe consigo novas aspirações através de uma concepção mais abrangente dos direitos e das garantias fundamentais.

O adjetivo “fundamental” decorre da ideia de que tais disposições são proeminentes frente aos demais direitos positivados em uma dada ordem jurídica e imprescindíveis à dignidade humana a qual representa seu núcleo e fim último, oponíveis a qualquer outro sujeito de direito, seja público ou privado.

Esse pensamento é corroborado por Lopes Filho (2005, p. 201), no sentido de que os direitos fundamentais são aqueles positivados em uma determinada ordem jurídica e que formalmente têm prevalência frente aos demais, pela correlação que guardam com a dignidade humana, oponível a qualquer outro sujeito, seja público ou particular.

Ao correlacionar os direitos fundamentais à dignidade humana, Magalhães Filho (2001, p. 230) observa que os direitos fundamentais são “dimensões da dignidade humana” que confere suporte a todos eles: uma vez atingido em seu núcleo, o direito fundamental restará enfraquecido em seu suporte, gerando prejuízo, depois de um tempo, para todos os demais direitos.

Uma vez atingido determinado direito fundamental em seu núcleo, certamente outros restarão prejudicados ou atingidos, dada a sua correlação com a dignidade humana que lhes confere suporte. Adiante-se que o mesmo ocorrerá com relação ao

direito fundamental à segurança jurídica, que uma vez atingido em seu núcleo, vários outros direitos restarão enfraquecidos (isonomia de tratamento, por exemplo).

Maia Filho (2017, p. 130) lembra que os direitos fundamentais ou os direitos humanos cumprem, na atualidade, o papel revolucionário que outrora coube aos postulados jusnaturalistas que, nos séculos iluministas, municiaram de argumentos os grandes filósofos daquele tempo.

Afirma ainda que as edificações teóricas do Estado de Direito pretenderam efetivar ou dar efetividade aos postulados da liberdade, inicialmente vindicada apenas contra os poderes estatais, mediante a imposição de limites ao seu exercício e o controle da atuação dos agentes estatais.

No que concerne à sua eficácia, o art. 5.º, §1.º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) prevê que as normas definidoras dos direitos e garantias individuais têm aplicação imediata ou direta. A eficácia, no campo jurídico, se refere ao nível de produção de efeitos jurídicos que a norma possui ao regular os comportamentos, as situações e as relações sociais.

Para Vieira (2006, p. 36) os direitos fundamentais representam uma expressão utilizada pelos constitucionalistas para denominar o conjunto de direitos da pessoa humana reconhecidos numa determinada ordem jurídico-constitucional, de forma expressa ou implícita.

Galuppo (2003, p. 236) entende que, um determinado corpo social, em um dado momento histórico, se quiser que o Direito por ele produzido seja legítimo ou democrático, precisa reconhecer os direitos fundamentais de forma recíproca entre os seus membros.

Para Canotilho (1994, p. 151), as normas constitucionais são elaboradas visando duas funções específicas, quais sejam: garantir o existente e traçar a linha para ser atendida no futuro. Esse pensamento se amolda à ideia de segurança jurídica apresentada no presente estudo, conforme será visto mais adiante.

A República Federativa do Brasil de 1988 ao elencar, ilustrativamente<sup>4</sup>, os direitos e garantias fundamentais não o fez de forma separada, o que não conduz,

---

<sup>4</sup> Utiliza-se o advérbio de modo “ilustrativamente”, considerando a previsão contida no §2.º, do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que os direitos e garantias elencados expressamente no “caput” não excluem outros decorrentes da assunção de compromissos no plano internacional, bem como outros que decorram de uma interpretação sistemática do próprio texto constitucional (“decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”).

necessariamente, à conclusão segundo a qual ambos possam ser considerados como expressões equivalentes.

Uma leitura atenta e sistematizada do texto constitucional conduz ao entendimento de que os direitos, em sua maioria, dependem das garantias para que ganhem efetividade, consistência, tornando possível o seu exercício, agindo como autênticos mecanismos de proteção.

É a chamada “garantia dos direitos”, referida por Miranda (2017, p. 63-64) ao se reportar ao conteúdo do art. 16º. da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e afirmar que o Estado só é Estado constitucional (constitucionalismo liberal) se houver proteção à liberdade, segurança e propriedade.

Corroborar-se com o pensamento de Bobbio (2004, p. 23) quando afirma que a problemática dos direitos fundamentais não consiste na procura de novas acepções teóricas para aplicá-los, mas sim, garantir a eficácia de sua aplicação, uma vez que “o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los”.

As garantias emergem nesse cenário constitucional como importantes instrumentos para a toda a sistematização dos direitos fundamentais, conforme afirma Tavares (2010, p. 885).

Para Géron Marques (2002, p. 33-34), reconheceu-se, ao longo do desenvolvimento dos direitos humanos, que não basta para sua efetivação simplesmente declará-los. É indispensável que haja, também, instrumentos de defesa do indivíduo frente ao Estado. Somente assim poder-se-á falar em efetivação dos direitos individuais e segurança jurídica. Surgem, em razão disto, as garantias como instrumentos assecuratórios de direitos.

Bretas (2010, p. 72) observa que de nada adiantaria um extenso rol de direitos fundamentais, se mecanismos que assegurassem sua concretização não fossem postos no texto constitucional.

Vargas (1992, p. 50) corrobora com esse posicionamento, asseverando que somente a declaração de direitos não basta, visto que é preciso “dar os meios para exercê-los, para desfrutá-los”, de modo a “afastar a ideia de mero complexo de princípios filosóficos e generosos, sem eficácia executória”.

Canotilho (2003, p. 105) preconiza que os Direitos Fundamentais são, ao mesmo tempo, limitações ao Estado e tarefa deste, sendo de responsabilidade da máquina estatal a manutenção da defesa e garantia dos direitos. Rui Barbosa, ao

analisar a Constituição de 1891, enfrentou a distinção entre os direitos e as garantias fundamentais da seguinte forma:

As disposições meramente *declaratórias*, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições *assecuratórias*, que são as que, em defesa dos *direitos*, limitam o poder. Aquelas instituem os *direitos*, estas as *garantias*; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia, com a declaração do direito (BARBOSA, p.193-194).

Garantia ou segurança de um direito é o requisito de legalidade, que o defende contra a ameaça de certas classes de atentados de ocorrência (BARBOSA, *ibidem*). A garantia está relacionada assim com a segurança quanto à efetividade de um direito. Mas nem por isso é razoável afirmar que segurança jurídica seja uma garantia fundamental e não um direito, conforme será explicitado mais à frente no presente estudo.

Há quem conceba as garantias como pertencentes à categoria dos direitos fundamentais em sentido amplo, voltadas à proteção ou instrumentalização do exercício dos direitos ou liberdades fundamentais. Para Machado (2006, p. 30), há quem se refira indistintamente a garantias e direitos fundamentais, preferindo utilizar, apenas, o termo direito fundamental. Ainda segundo o doutrinador, as garantias apenas poderiam ser consideradas direitos fundamentais se estes forem entendidos em sentido amplo - em sentido estrito, direitos não se confundem com garantias fundamentais.

Para Queiroz (2002, p. 173) as garantias são as vias adotadas para assegurar que o direito fundamental “não resulte esvaziado de conteúdo e, deste modo, desprovido de sentido”.

Enquanto os direitos fundamentais possuem caráter declaratório, as garantias fundamentais possuem natureza assecuratória; isto é, direitos que asseguram o direito material propriamente dito (RIBEIRO; MIRANDA, 2016, p. 147). Assim, os direitos são bens e vantagens prescritos na norma constitucional, enquanto que as garantias – prescritas na norma constitucional ou infraconstitucional – são os instrumentos através dos quais se assegura o exercício dos aludidos direitos (preventivamente) ou prontamente os repara, caso violados. Direitos são declarados (constitucionalmente) e garantias são estabelecidas pelo ordenamento como um todo.

Em outros termos, “direito” é uma norma de conteúdo declaratório quanto à existência de um interesse ou uma vantagem juridicamente relevante (direito à vida, à propriedade, à liberdade, ao devido processo legal etc.). Por sua vez, “garantia” é

uma norma positivada cujo conteúdo é instrumental no sentido de buscar garantir, proteger e conferir efetividade a um direito declarado juridicamente<sup>5</sup>.

As garantias fundamentais, nessa medida, representam aqueles institutos que permitem a utilização de meios adequados para a defesa, proteção direta e imediata, de direitos e liberdades fundamentais, através de remédios próprios e eficazes estabelecidos pela própria ordem constitucional.

Percebe-se que, para ser fundamental um direito, não basta possuir certo conteúdo, mas também receber um disciplinamento diferenciado do ordenamento jurídico positivo.

É preciso que desfrute de uma proeminência em relação aos demais consagrados pela ordem jurídica, que não é dada pela simples enunciação da constituição neste sentido, como entende Carl Schmitt (2007, p. 175-177), mas por uma série de fatores e características formais, dentre as quais se destaca a superioridade hierárquica e a modificação limitada ou até mesmo inviabilizada pelo legislador ordinário ou pelo constituinte derivado (limitações materiais ao poder de reforma ou de emenda constitucional – “clausulas pétreas”).

Bonavides (2016, p. 488) entende que sem as garantias constitucionais os direitos contidos e as declarações formais cairiam no vazio das esferas abstratas ou perderiam o fio institucional de contato com a realidade concreta. Arremata o autor, no sentido de que serventia alguma teria os direitos ou as declarações de direitos se não houvesse as garantias constitucionais visando realizar, efetivar, esses direitos.

Os direitos dos indivíduos são enunciados; entretanto, são as garantias que os instrumentalizam e asseguram. Verifica-se que os direitos fundamentais não possuem nenhuma eficácia prática se não houver garantias que os proteja. O caráter vinculante e supremo dessas garantias é destacado por Bonavides (2016, p. 488), nos seguintes termos:

A garantia constitucional é, por conseguinte, a mais alta das garantias de um ordenamento jurídico, ficando acima das garantias legais ou ordinárias, em razão da superioridade hierárquica das regras da Constituição, perante as quais se curva, tanto o legislador comum, como os titulares de qualquer dos Poderes, obrigados ao respeito e acatamento de direitos que a norma suprema protege (BONAVIDES, 2016, p. 488).

Para Bonavides (2016, p. 446) a garantia constitucional é uma garantia que disciplina e tutela o exercício de direitos fundamentais, ao tempo em que rege, com

---

<sup>5</sup> Por exemplo: *Habeas corpus*, *habeas data*, contraditório e ampla defesa, justa indenização diante de uma expropriação da propriedade privada etc.

proteção adequada e nos limites constitucionais, o funcionamento de todas as instituições estatais. Nesse cenário, as garantias fundamentais funcionam em caso de desconhecimento ou violação do direito (RÉBORA, 1935, p. 68-69).

Quintana (s.a, p. 336-337) conceitua a garantia prestigiando a origem etimológica da palavra, sendo assim uma variação de *garant*, do alemão *gewähren-gewähr-leistung*, expressão esta que significa *sicherstellung*, ou seja, a segurança contra incertezas. As garantias fundamentais contemplam um rol de disposições assecuratórias que garantem que o direito fundamental seja devidamente aplicado, sendo, portanto, um meio de proporcionar segurança, resguardando e instrumentalizando os direitos fundamentais. As concepções de Bonavides (2016, p. 526) refletem, de forma elucidativa, a diferença entre direitos e garantias:

Ora, esse erro de confundir direitos e garantias, de fazer um sinônimo da outra, tem sido reprovado pela boa doutrina, que separa com nitidez os dois institutos, não incidindo em lapsos dessa ordem, tão frequentes entre alguns dicionaristas célebres. É o que acontece com o Dicionário da Real Academia Espanhola ao definir as garantias constitucionais como “os direitos que a Constituição de um Estado reconhece a todos os cidadãos”. Em idêntica falta incide também, cerca de 40 anos depois, o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o léxico de mais fama e autoridade no Brasil, que assim define a garantia constitucional: “direitos e privilégios dos cidadãos conferidos pela Constituição dum país” (BONAVIDES, 2016, p. 526).

Ainda segundo o autor, “a garantia — meio de defesa — se coloca então diante do direito, mas com este não se deve confundir”. Na mesma ordem de ideias, Miranda (1990, p. 88-89) afirma que: “Clássica e bem atual é a contraposição dos direitos fundamentais, pela sua estrutura, pela sua natureza e pela sua função, em direitos propriamente ditos ou direitos e liberdades, por um lado, e garantias, por outro lado”. Para Ferreira Filho (2008, p. 251) as garantias consistem nas prescrições que vedam determinadas ações do Poder Público que violariam direito reconhecido: são barreiras erigidas para a proteção dos direitos consagrados.

Traz-se à baila a concepção de Viamonte (1959, p. 123), cujas palavras conceituam as garantias como “a proteção prática da liberdade levada ao máximo de sua eficácia”. Nas palavras do autor é a instituição criada em favor do indivíduo para que, municiado com ela, possa ter ao seu alcance imediato o meio de efetivar qualquer de seus direitos individuais. Outro ponto de vista relevante para a compreensão do tema parte de Dimoulis e Martins (2011, p. 47), que compreendem os direitos elencados na Constituição como ferramentas normativas que reduzem o poder estatal para dar vazão à liberdade individual. As garantias, segundo os autores, representam

os meios preventivos e ratificadores das violações dos direitos, não se constituindo de elementos enunciados.

Para Canotilho (2003, p. 396) as garantias se traduzem, quer no direito dos cidadãos de exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade.

A partir de tal afirmação, infere-se que os direitos fundamentais contemplam valores que vão muito além do texto constitucional, sendo, portanto, um caminho para a vivência da democracia, dado que a experimentação da realidade democrática se cumpre quando todos os cidadãos desfrutam de seus direitos, por conta das garantias que asseguram a liberdade de tal exercício (CANOTILHO, 2003, p.110-250).

Alexy (2008, p. 27) observa que o próprio Direito em si acompanha as novas concepções e formações da sociedade, por ser um organismo dinâmico e que passa por diversas alterações. Em outras palavras, significa afirmar que os direitos fundamentais estão em constante transformação, em um permanente estado de construção e reconstrução.

A título de ilustração desse pensamento se pode citar o acréscimo promovido, no ano de 2022, do inciso LXXIX entre o rol de direitos e garantias fundamentais constantes no art. 5.º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, fruto da evolução tecnológica contemporânea que ensejou maiores garantias no que diz respeito às relações sociais: “é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais” (BRASIL, 1988).

Alexy (2008, p. 94) trouxe novas aspirações à dualidade entre direitos e garantias, destacando a importância do uso da ponderação, no sentido de que os direitos fundamentais são princípios essenciais e que, portanto, devem ser observados sob a ótica da proporcionalidade, que em muito auxilia na interpretação constitucional, pois em caso de conflito, optar-se-á pela exceção ou afastamento de um (predominância de um em face de outro, diante de determinado caso concreto).

Considerando o caráter instrumental inerente às garantias (meios de defesa) em face dos direitos, se tem garantias de índole processual (devido processo legal, habeas data, habeas corpus, mandado de segurança) e de índole material (ato jurídico perfeito e direito adquirido).

Nessa ordem de ideias, junto às garantias materiais, existem as garantias processuais, que contemplam o processo, garantindo às partes envolvidas seus

respectivos direitos, em qualquer esfera que seja. É o que observa Lopes Filho (2005, p. 205):

Constituem garantias processuais o direito ao devido processo legal (feição processual), à ampla defesa, o direito de prova, à imparcialidade das decisões, ao juiz natural, ao justo processo, à recursividade, à prova lícita, à igualdade de tratamento no âmbito do processo (LOPES FILHO, 2005, p. 205).

Alguns exemplos de direitos fundamentais e suas garantias correlatas são apontados no artigo 5º. da Constituição Brasileira: 1) direito de crença garantido pela liberdade religiosa (art. 5º, VI, CF/88); 2) direito à liberdade de expressão assegurado pela garantia de vedação à censura (art. 5º, IX, CF/88); 3) direito ao devido processo legal garantido pela ampla defesa e pelo contraditório (art. 5º, LIV e LV, CF/88); e, entre outros, 4) direito de ir e vir resguardado pela garantia do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88).

Apesar de todo remédio constitucional, enquanto instrumento (processual), representar uma garantia, a recíproca não pode ser afirmada: nem toda garantia é remédio constitucional, pelo fato de que nem todas representam meios, instrumentos processuais de acesso à jurisdição.

Contudo, é de se reconhecer que essa linha de separação entre “direito” e “garantia” fundamental é bastante tênue, visto que há, inegavelmente, muita similitude entre ambos: universalidade (envolvem todas as pessoas, brasileiros ou estrangeiros residentes no Brasil, sem distinção – art. 5.º, *caput*, CF/1988); aplicabilidade imediata (art. 5.º, §1.º, CF/1988); historicidade (se tratam de conquistas históricas e, em alguns casos, até mesmo heroicas); imprescritibilidade (seu não exercício não faz fenece o direito); inalienabilidade (não pode ser objeto de transmissão); e, irrenunciabilidade (eventual renúncia expressa não produzirá efeitos jurídicos), entre outras características e atributos comuns.

Conforme o que vem sendo analisado, ainda que haja semelhanças de aplicação entre as terminologias “direitos” fundamentais e “garantias” fundamentais, pode-se chegar à conclusão de que a garantia é um meio de validar e resguardar o direito, não se constituindo do direito em si. Para haver a garantia, deve, anteriormente, haver a declaração do direito, uma vez que é inviável o resguardo de algo que não esteja devidamente reconhecido e anunciado.

O direito é um bem tutelado pelo Estado para proteger o cidadão e a garantia fornece os meios para assegurar que o bem tutelado é protegido pelo ordenamento.

Para fins de sistematização, recorre-se ao seguinte diagrama distintivo elaborado por Lopes Filho (2005).

**Quadro 1 – Diferenças entre direitos e garantias**

Direitos	Garantias
- São bens em si mesmos	- São instrumentais em relação aos direitos
- Os direitos são principais	- As garantias são acessórias
- Os direitos se assentam nos indivíduos independentemente do Estado	- Reportam-se, via de regra, ao Estado em atividade de relação com os direitos
- Os direitos de liberdade são forma da pessoa agir	- As garantias são modos de o Estado e instituições sociais se organizarem e agirem
- Os direitos fundamentais valem por aquilo que vale o indivíduo	- As garantias têm valor instrumental e derivado dos direitos
- Os direitos são declarados	- As garantias são estabelecidas
- Os direitos se inserem imediatamente na esfera jurídica dos indivíduos	- As garantias se inserem mediatamente na esfera jurídica dos indivíduos

Fonte: Lopes Filho (2005, p. 203).

Conforme os conceitos aqui apresentados se pode chegar à conclusão de que as garantias contemplam a instrumentalização dos direitos, traçando a via para o pleno exercício destes.

### **1.1.2 A segurança em sentido amplo enquanto direito fundamental assegurado constitucionalmente**

A expressão “segurança” pode adquirir diversas feições, tais como: pública (mais comum de ser empregada), alimentar, habitacional, econômico-financeira, familiar etc. No texto constitucional a expressão vem desacompanhada da adjetivação “jurídica”, mas nem por isso se pode negar sua condição de um valor essencial ao Estado de Direito, a ser buscado e protegido incessantemente pelos Poderes constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Sentir-se seguro é ter a plena convicção de que a própria existência está livre de imprevisibilidades, perigos e riscos, o que não deixa de ser uma utopia. É saber que se está acautelado, assegurado e protegido. O Dicionário On-line de Língua Portuguesa define o verbete *segurança* como:

Situação do que está seguro; afastamento de todo perigo: viajar com segurança. Demonstração de certeza, de convicção ou comportamento repleto de firmeza, de autoconfiança; confiança: falou com segurança.

O que se oferece como garantia; caução: a hipoteca constitui uma segurança real, a caução uma segurança pessoal. Instrumento ou qualquer objeto usado para evitar um dano, prejuízo<sup>6</sup>.

Desde a tenra idade o ser humano sente a genuína necessidade de sentir-se assegurado em todos os âmbitos de sua existência, conferindo à segurança o *status* de elemento essencial à vida digna. Oportunas se mostram as lições de Vicente Raó (2013, p. 323), para quem:

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

O termo *segurança* encontra suas raízes no latim e significa “sem preocupação” ou “sem riscos”. A etimologia também trouxe sua contribuição para a compreensão do termo, cujo significado quer dizer “ocupar-se de si mesmo”, a partir da junção dos termos “se” e “cura”. A menção à palavra segurança automaticamente remete à sensação de estar seguro, de sentir-se seguro, amparado e protegido por contratos sociais e dispositivos jurídicos que resguardam os direitos e a dignidade à vida.

É bem verdade que a segurança é um ideal a ser alcançado, uma promessa ou até mesmo uma ilusão que nunca será atingida em sua plenitude. Porém, é tarefa do direito buscar um nível satisfatório de concretude à segurança, em todas as suas vertentes. “A “segurança”, per se, ao lado da “justiça” e da “liberdade”, formam os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre, justa e igualitária”. (TORRES, 2011).

---

<sup>6</sup> Dicionário Online de Português. **Segurança**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/seguranca/#:~:text=Significado%20de%20Seguran%C3%A7a,%3B%20confian%C3%A7a%3A%20falou%20com%20seguran%C3%A7a>. Acesso em novembro de 2022.

Na visão de Cunha (2012, p. 57), a segurança remete à própria natureza humana, que, munida de instinto, busca incessantemente a segurança diante de uma possível ameaça.

Os perigos, muitas vezes, são inevitáveis – o risco é imanente à condição humana, de estar vivo ou em atividade – porém devem ser antevistos de forma a mitigar os seus efeitos. As causas devem ser conhecidas enquanto que os efeitos só podem ser mensurados e controlados: o aparato policial, por exemplo, age sobre os efeitos, mas não afeta a causa.

Convém recordar que no tratado de Vestfália, assinado em 24 de outubro de 1648, em Osnabruque-Alemanha, os estados europeus absolutistas introduziram no seu discurso político a ideia de que o soberano deve cuidar da segurança de seus súditos.

Esse discurso vem sendo mantido ao longo dos séculos que sobrevieram e, conforme as relações sociais foram ficando cada vez mais complexas, a pauta da segurança tornou-se mais presente e multifacetada. Isso porque as relações sociais são formadas a partir de complexidades que se acentuam conforme a globalização alcança maiores patamares e as novas tecnologias vão surgindo, levando a uma rede de problemas que demandam soluções seguras, confiáveis e, muitas vezes, urgentes.

Esse fenômeno é observado pelo sociólogo alemão Ulrich Beck (1986) que criou uma teoria chamada de “sociedade mundial de risco”, para definir a cadeia social que se desdobra em meio a desafios, caracterizando assim a sociedade que surgiu a partir da modernidade, uma forma sistematizada de tratar dos perigos e inseguranças induzidas e inseridas pela própria modernização, onde ninguém (seja pobre ou rico) está totalmente imune às ameaças produzidas e agravadas pelo progresso.

Segundo o pensador alemão, a sociedade do risco representa um mundo de incertezas fabricadas, através de rápidas inovações tecnológicas e respostas sociais aceleradas, produzindo uma nova paisagem do risco global, de incertezas não quantificáveis (“oceano de ignorância”).

A globalização, ainda caminhando a pequenos passos na década de 80, já despontava a necessidade de ser explicada pelas teorias sociológicas que se baseavam na comparação entre contextos diferentes da sociedade: a industrial, que era estratificada e engessada, com instituições sólidas e a sociedade moderna, flexível e dinâmica, marcada pela revolução científica e desconstrução de padrões quase que dogmáticos outrora, em detrimento do individualismo.

Diante disto, Beck (1986) passou a definir a sociedade de risco como uma sociedade com base em intensa dinâmica social, caracterizando como as pessoas nela inseridas lidam com situações arriscadas e delicadas nos contextos econômico, social e político, e como esses contextos inspiram transformações nos modos de vida, principalmente no que diz respeito à influência no aumento do medo e da insegurança.

Na visão do autor alemão, os desafios da modernização da sociedade consistem em um constante ajuste dos danos eminentes causados pela própria civilização. Assim, compreende-se que a teoria de Beck corresponde à definição da sociedade moderna, diretamente relacionada à administração de situações dos riscos inerentes ao dinamismo social.

Este cenário representa uma ruptura do tradicionalismo e da técnica, quando o homem moderno abre mão dos valores passados, se transformando em sua própria referência social, pensando em suas próprias regras e em como o mundo deve funcionar de acordo com seus anseios, o que gera instabilidade, incerteza e insegurança, tendo em vista a ausência de padrões e garantias para reger a vida em uma sociedade de riscos.

Para Beck (2002, p. 48-53), os riscos contemporâneos se distinguem dos riscos de outras épocas pelo seu aspecto “institucionalmente fabricado” (“mundo de incertezas fabricado” pela ciência, pelas tecnologias, pelos governos, pelo mercado, pelo consumo etc.) e não apenas pelo seu potencial destrutivo.

Outros fatores distintivos apontados pelo autor dizem respeito à “indivisibilidade” dos riscos modernos (não são perceptíveis pelos sentidos sensoriais humanos – radiação, toxinas alimentares, poluição industrial etc.) e a “ausência de fronteiras espacial e temporal” – universalidade e perenidade (BECK, 2001, p. 65-80).

No contexto dessa modernização reflexiva, Beck (2002, p.75-103) destaca que as questões de “calculabilidade” (mensurabilidade) e de “previsibilidade” do risco, segundo leis de probabilidade, ganham importância para as instituições sociais, no que toca à definição de ação, controle e regulação (“governança do risco”), antecipando-se às catástrofes.

Inegavelmente, a previsibilidade e calculabilidade tem o potencial de antecipar eventos indesejáveis, conferindo um mínimo de segurança, embora se saiba que existem riscos civilizatórios que escapam à percepção humana gerando um descontrole. É tarefa da ciência, do direito, instrumentalizadas pelo Estado e pela

sociedade em geral, mitigar esses riscos, bem como os seus efeitos (consequências), uma vez inevitáveis.

Para Bauman (2008, p. 132) a modernidade trouxe consigo a instabilidade, visto que a vida das pessoas é sedimentada por concepções frívolas. Versa o autor que “a geração mais tecnologicamente equipada da história humana é aquela mais assombrada por sentimentos de insegurança e desamparo”. Da mesma forma, Manuel Castells (2005, p. 60) enfatiza a insegurança como marca de nossa sociedade, sendo característica inerente ao desenvolvimento massivo de tecnologia e a possibilidade de sua utilização em desfavor da sociedade.

Não se pode perder de vista que, para que a vida em sociedade conseguisse se concretizar foi criado o Estado – a partir dos anseios do povo, para gerir melhor a coletividade, propiciando meios para alcançar determinados fins que, individualmente, não seriam possíveis de consecução.

Para cumprir suas obrigações institucionais, o Estado engloba uma série de valores que conferem dignidade aos seus membros e pode ser concebido, na visão de Sousa Lara (2005, p. 307) como: “nação politicamente organizada por leis próprias; terras ou países, sujeitos à mesma autoridade ou jurisdição; conjunto de poderes políticos de uma nação”.

O autor ainda assevera que a promoção da segurança é um dos fins do Estado, que se configura como essencial para o seu funcionamento, proporcionando convivência harmoniosa entre as pessoas.

Nessa ordem de ideias, não é reducionismo afirmar que o Estado, enquanto instituição, foi criado unicamente com o objetivo de pacificação social. Nessa ordem de ideias, Soares (2001, p. 107) observa que a primeira lei natural recebida pelo homem no estado da natureza foi o “desejo de paz”.

Considerando essa finalidade precípua do Estado de Direito se traduz na pacificação social, é de se conceber os valores “justiça” e “segurança” como atributos ou qualidades essenciais dessa pacificação – justa e segura.

Já se teve oportunidade de escrever anteriormente sobre o assunto: “Justiça e Segurança são valores caros – associáveis e, portanto, não excludentes entre si – os quais cabe ao Estado preservá-los por representarem verdadeiros pilares do Direito e da sociedade como um todo” (MONTE, 2018, p. 18).

Segundo a matriz disciplinar de Ávila (2021, p. 49), logo no preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, evidencia-se a instituição

de um Estado Democrático destinado a “assegurar” (tornar seguro) os direitos sociais e individuais, bem como os valores, dentre eles, o próprio valor “segurança”.

Para o jurista alemão Gustav Radbruch (1938), a segurança é compreendida como um subprincípio da justiça, pois, em casos onde não se pode vislumbrar aquilo que é justo, deve-se então procurar algo que tenha respaldo jurídico, ou seja, seguro. Radbruch afirmou que: “*Ainsi le bien commun, la justice, la sécurité se révèlent comme les buts suprêmes du droit*”.

Entretanto, não apenas no campo jurídico se tem a presença marcante do ideal de segurança. O discurso polissêmico sobre a segurança abre precedentes para uma vasta gama de conceitos que se complementam, a fim de oferecer uma visão panorâmica de sua importância e aplicabilidade na vida.

A diversidade de significados, oriundos das mais diversas áreas, tais como Filosofia, Sociologia, Gramática, Comunicação e Psicologia acompanha a evolução das demandas sociais.

Desde os primórdios da Filosofia e da formação dos primeiros modelos de cidades, discute-se sobre a importância da segurança para o desenvolvimento das nações e dos seres humanos.

A concepção de Platão acerca da segurança preconiza que uma sociedade justa, regida por indivíduos virtuosos, conhecedores da verdade, do bem e da beleza, pode ser compreendida como segura. Suas obras *A República* e *As Leis* versam que a responsabilidade primária dos governantes seria fornecer segurança para que o povo desfrutasse de uma vida com dignidade.

Mas visto que o nosso presente objeto de discussão é a excelência política, o que estamos examinando é o caráter natural de um país e suas instituições legais, de modo que nos distingamos de muitas pessoas pelo fato de considerarmos a mera segurança e a manutenção da existência como as coisas mais preciosas a serem possuídas pela humanidade, a conquista de todo o bem possível e a preservação deste através da vida (PLATÃO, 2019, p. 112).

Sob a égide da visão platônica, a segurança pode ser concebida como a prática e a vivência de determinados valores, como a ética, a busca pelo

---

<sup>7</sup> Assim, o bem comum, a justiça, a segurança se revelam como os objetivos supremos do direito (Tradução do autor). RADBRUCH, Gustav. **Le but du droit**. In: L'Institut International de Philosophie du Droit et de Sociologie Juridique. Le but du droit: bien commun, justice, sécurité. Paris: Sirey, 1938. t. 3. p. 48.

conhecimento e a manutenção de habilidades e competências que fossem importantes para o bem de todos.

Logo, em sua concepção, a segurança é oriunda do desprendimento material e da dedicação em tornar a vida digna (dignidade humana), cabendo ao Estado ser referência para tais vivências, no papel de orientar e estabelecer leis que protejam os cidadãos em face de violações a seus direitos.

Nessa ordem de ideias, a segurança desponta não apenas como um ideal a ser imaginariamente alcançado em sua plenitude, mas também como um valor a ser observado nas múltiplas ações que cabe ao Estado – assim como a moral e a ética. Um valor que vai distinguir aquilo que é, ou não, razoável de ser feito. Uma virtude “[virtù]” do agente público, nas lições político-filosóficas de Maquiavel (1998, p. 171):

Se, todavia, considerássemos a virtude [*virtù*] de Agatocles em arrostar e vencer os perigos e a sua força de ânimo em suportar e dominar a adversidade, nenhuma razão acharíamos para o julgar inferior a qualquer dos chefes mais famosos (MAQUIAVEL, 1998, p. 171).

São Tomás de Aquino, em sua *Suma Teológica* (1265-1273), percebeu a segurança como uma forma de se evitar o mal. É na segurança que estão ancorados valores que conferem ao ser humano uma vida mais tranquila: a previsibilidade, a diminuição dos riscos e a certeza acerca do passado.

A segurança, para Aquino, é a certeza de que o futuro imita o presente (repete o passado), de que não haverá mudanças no percurso da vida e que a incerteza é um mal, em virtude de seu caráter imprevisível.

Para Hobbes (2019, p. 109), segurança está atrelada à liberdade e a existência sem ambas seria “solitária, miserável, sórdida, brutal e curta”. Na concepção de Hobbes, a sociedade deve caminhar rumo à preservação da segurança, para que seja possível desfrutar de uma vida livre, tranquila e próspera.

Sob o ponto de vista psicológico, o psicólogo americano Abraham Maslow (1943) percebeu a segurança enquanto necessidade do ser humano e a inseriu em sua Pirâmide das Necessidades – hierarquia de requisitos necessários para que o indivíduo alcance a autorrealização. Essa abordagem interdisciplinar é importante para a verificação da importância da segurança para o desenvolvimento social, político e econômico em todas as suas nuances.

No campo da saúde, a segurança alimentar está categorizada como direito social. A lei n.º 11.346 (BRASIL, 2006), denominada “lei orgânica de segurança alimentar nutricional”, criou o Sistema Nacional de Segurança Alimentar Nutricional

(SISAN), voltado para formulação e implementação de políticas públicas, planos, programas e ações conjuntas (inclusive com o apoio da iniciativa privada – sociedade civil e organismos internacionais) com vistas a assegurar o direito fundamental à alimentação adequada.

Entre as ações para garantir alimentação escolar de qualidade e equilibrada, se destacam a criação de cozinhas públicas comunitárias, restaurantes populares com presença de nutricionistas e que garantam uma comida saudável a valores justos, visando redução dos níveis de insegurança alimentar grave, crescentes nos últimos tempos no Brasil (“endemia da fome” – “população de famintos” no Brasil), partindo da premissa de que a despesa domiciliar das famílias menos prestigiadas economicamente é composta, em sua maior parcela, por gastos com alimentos.

Como se vê, o direito fundamental à segurança envolve também ações voltadas para aquelas pessoas que vivem no que se denomina “extrema pobreza”, desprovidas de segurança alimentar, segurança farmacológica, etc. Não está restrito, portanto, ao campo da segurança pública ou da segurança jurídica.

Contemporaneamente, muito se fala em segurança dos dados biométricos (tecnologia biométrica) e a própria segurança biométrica utilizada para identificar criminosos e prevenir crimes (tecnologias securitárias – utilização e comparação de dados colhidos através de “scanners” ópticos, por exemplo).

Como se percebe, o contexto em que a palavra segurança pode ser empregada não se reduz à questão policial ou jurídica, embora na maioria das vezes e em sua origem, a expressão seja utilizada com esse viés – estado securitário enquanto estado policial (AGAMBEN, 2014, p. 5-9). A propósito, o referido autor esclarece que:

Foi durante a Revolução Francesa que a noção de segurança – *surité* – como diziam – se liga à definição de polícia. As leis de 16 de março de 1791 e de 11 de agosto de 1792 introduzem na legislação francesa a noção de “*police de sureté*” (polícia de segurança), condenada a uma longa história na modernidade. A ler os debates que precederam a votação destas leis, poderão verificar que polícia e segurança definem uma à outra, mas que nenhum dos oradores (Brissot, Heraut, Séchelle, Geonsonné) é capaz de definir polícia ou segurança enquanto conceito isolado (AGAMBEN, 2014, p. 8).

Em face de seu caráter essencial à dignidade humana, a segurança pode ser compreendida como direito fundamental, uma vez que tem profunda relação com a dignidade humana. O homem, enquanto um ser social, percebe a acepção da segurança como relevante também na sua relação com o Estado.

O anseio por segurança pode ser extraído do conflito entre as necessidades humanas individuais e a forçosa convivência em sociedade. E, se *ubi societas, ibi jus*, o Direito não pode restar alheio à necessidade de conforto do homem em relação às mudanças e da forma como atingem o indivíduo (CAVALCANTE; CALIL, 2014, p. 4).

A segurança, por si só, configura-se como uma forma de atingir os demais valores necessários para uma vida em sociedade harmoniosa, como afirma Siches (2008, p. 224): “*sin seguridad no hay Derecho, ni bueno ni malo, ni de ninguna clase*”.

Fiães Fernandes (2014, p. 10) defende que a base da democracia está imbricada na concepção do reconhecimento do direito à segurança, resguardado - em parte - pelos operadores do Direito e pelas legislações que zelam pela segurança de um país (em sua concepção ampla).

Mesmo que o conceito de segurança seja imanente ao campo do Direito, na ideia de Rocha (2009, p. 168) a segurança deve ser compreendida como parte da estrutura social, cuja importância é fornecida pela Sociologia e Antropologia, visto que, além de um fator social, é também um valor essencial para o desenvolvimento das relações humanas, devendo, diante de sua importância ter sua essência resguardada para que assim não haja violação a direitos.

Ainda conforme referida autora (2009, p. 168), a segurança traduz a qualidade de um sistema ou de sua aplicação – “o direito da pessoa à estabilidade em suas relações”. O valor, propriamente dito, seria a justiça, que é buscada pela posituação e aplicação de qualquer sistema. Para a jurista “o que é seguro pode não ser justo, mas o inseguro faz-se injustiça ao ser humano, tão carente de certeza”.

Conclusivamente, quanto ao presente tópico, afirma-se que segurança é algo abstrato, um atributo ou valor – assim como a justiça – que diz respeito à forma ou qualidade através da qual uma das finalidades do Estado de Direito será atingida que é a pacificação social: pacificação social justa/injusta e segura/insegura.

## 1.2 DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA ENQUANTO ELEMENTO ESTRUTURANTE DO ESTADO DE DIREITO

Discorrer sobre segurança jurídica é uma tarefa que exige desprender-se de modismos, para assim retirar a banalidade que vem sendo hodiernamente atribuída, advinda do uso excessivo da expressão, muitas vezes desprovido de coerência.

Conforme se depreende do subtópico anterior, a segurança, em sentido amplo, nasce do mais profundo desejo humano, pelo qual o homem busca

incessantemente durante sua vida: o sentimento de certeza em relação àqueles e aquilo que o cerca, bem como às relações sociais que estabelece.

Freitas (2013, p. 84-85) afirma que quando falta estabilidade, também falta justiça e, sem previsibilidade mínima dos atos, extinguem-se os laços de confiança, coesão e respeito mútuo. A origem da segurança em seu componente jurídico é incerta. Há quem considere seus primeiros esboços originários da Roma Antiga, das aspirações do jurista Ulpiano.

O exemplo mais antigo e talvez mais célebre do que acabamos de afirmar está no fragmento de Ulpiano, constante do Digesto, sob o título *de ordo praetorum* (D1.14.1), no qual o grande jurista clássico narra o caso do escravo Barbarius Philippus que foi nomeado pretor em Roma. Indaga Ulpiano: Que diremos do escravo que, conquanto ocultando essa condição, exerceu a dignidade pretória? O que editou, o que decretou, terá sido talvez nulo? Ou será válido por utilidade daqueles que demandaram perante ele, em virtude de lei ou de outro direito? E responde pela afirmativa (COUTO; SILVA, 2005, p. 5).

A partir das divagações de Ulpiano, percebe-se que o jurista buscava assentar garantias à nomeação do escravo, buscando compreender quais garantias seriam fornecidas e qual validade aquela nomeação forneceria. Outro indicativo histórico que merece relevo é que, em Roma, já havia a ideia de que a legislação não poderia estar à mercê das vontades e arbitrariedades, como afirma Leoni:

*I Romani accettavano e applicavano un concetto di certezza del diritto il cui senso era che il diritto non doveva mai essere soggetto a cambiamenti improvvisi e imprevedibili. In più, il diritto non doveva mai essere subordinato alla volontà o al potere arbitrario di qualsiasi assemblea legislativa e di qualsiasi persona, compresi i senatori e gli altri magistrati importanti dello Stato. Questo è il concetto di certezza del diritto a lungo termine, o romano, se si preferisce* (LEONI, 2000, p. 95)<sup>8</sup>.

A concepção de segurança jurídica, bem como de sua antagonista – insegurança jurídica – não é recente e tem raízes imbricadas nos primeiros esboços do próprio Direito. O Positivismo, corrente jurídico-filosófico nascido na França, Século XIX, que tinha como premissas a ordem, a estabilidade e a ciência como elementos de progresso da sociedade, foi o cenário ideal para que se pudesse evidenciar a importância da segurança jurídica.

---

<sup>8</sup> “Os romanos aceitaram e aplicaram um conceito de segurança jurídica cujo significado era que a lei nunca deveria estar sujeita a mudanças repentinas e imprevisíveis. Além disso, a lei nunca deveria ser subordinada à vontade ou poder arbitrário de qualquer legislador e de qualquer pessoa, incluindo senadores e outros importantes magistrados estaduais. Esse é o conceito de segurança jurídica de longo prazo, ou romano, se preferir” (Tradução do autor). LEONI, Bruno. *La libertà e la legge*. Macerata, 2000, Liberilibri. p. 95.

O auge do Positivismo aconteceu simultaneamente em meio a uma movimentação social que, conforme Faralli (2001, p. 12), almejava uma reestruturação da sociedade permeada de confiabilidade e estabilidade, onde todos os cidadãos saberiam o que esperar do Estado e da iniciativa privada.

Em busca da realização de tal aspiração, o Direito dedicou-se significativamente ao positivismo, em abandono às demais técnicas de interpretação e passando a colocar a literalidade da norma acima de tudo.

Desta forma, as leis passaram a ser analisadas do ponto de vista semântico (literalidade), uma vez que, feito desta forma, imaginava-se conferir segurança onde ela aparentemente não existiria.

O direito positivo como preocupação do jurista se identifica com a lei, que deve ser seguida de forma rigorosa, tanto no âmbito formal quanto material. Não há criação do intérprete, que deve ser limitado diante da inovação técnica da codificação. Interpretação não engloba qualquer criação do direito (NELVAM, 2015, p. 7).

Ávila (2021, p. 51-52) menciona que o estudo da segurança jurídica varia conforme o tempo e o contexto, bem como aduz que o assunto é tratado em obras antigas e recentes, sejam relacionadas diretamente à segurança jurídica em geral ou à segurança jurídico-tributária:

[...] pode-se verificar, em muitos estudos antigos, elementos direta ou indiretamente relacionados à segurança jurídica ou a um dos seus elementos parciais: no Direito Romano, o debate sobre o *ius certum* ou sobre a *Pax Romana* e seus conceitos implicados de *pax, securitas e libertas*, embora não possam ser simplesmente transpostos para os dias atuais em razão do caráter casuístico daquele Direito e da ausência de instituições estatais só muito mais tarde consolidadas, revela um remoto embrião da certeza do Direito; no século XVI, a discussão a respeito da *certitudo iurisprudentiae* significativa, precisamente, a tentativa de imprimir racionalidade ao conhecimento jurídico; no século XVII e no início do século XIX, parte do debate, no que se refere à codificação, destinava-se a desenvolver leis claras e determinadas; nos séculos XIX e XX, os estudos sobre a proteção da liberdade e da propriedade, nas obras de von Savigny (1814 e 1840), Meyer (1851), von Mohl (1855), Holleuffer (1864), não só pressupunham algum grau de insegurança existente à época como também tinham por objetivo garantir a ameaçada segurança por meio do Direito e da sua aplicação uniforme [...] (ÁVILA, 2021, p. 51-52).

Cumprindo observar que, durante séculos, não existiu a figura do Judiciário, com as funções bem definidas tais como se conhece hoje – magistrado enquanto centro do processo, responsável pelo julgamento, a quem é atribuída a competência formal para julgar os casos concretos de interpretação e aplicação do direito, em caráter definitivo, presumidamente justo e seguro.

Em 1215, a promulgação da Magna Carta, assinada pelo rei inglês João Sem Terra, representou o momento seminal (embrionário) para o devido processo legal e para a proteção a diversas manifestações do direito à liberdade (propriedade, locomoção etc.):

*No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land. [...] All these customs and liberties that we have granted shall be observed in our kingdom in so far as concerns our own relations with our subjects. Let all men of our kingdom, whether clergy or laymen, observe them similarly in their relations with their own men<sup>9</sup>.*

Essas proclamações embrionárias, conforme já restou assentado anteriormente no presente estudo, foram percussoras de diversos princípios jurídicos, de direitos e garantias individuais postos nas constituições modernas, que valoram tanto a segurança com a justiça nas relações com o Estado e, também, entre particulares.

No Brasil, na Constituição Imperial de 1824, a partir do artigo 179, inciso XXVII, se observa as garantias constitucionais que asseguravam a inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos brasileiros, preconizando a segurança individual, a liberdade e a propriedade, sem efeito retroativo.

Escrita ainda com reminiscência absolutista e sem a participação da população em geral, o documento assegurou a irretroatividade e a proteção aos direitos adquiridos, revelando que mesmo à época imperial já havia crescente preocupação com a segurança jurídica, com a legalidade. No ano de 1934, surge o que seria talvez um dos trechos mais emblemáticos da Constituição, figurado no artigo 113:

A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (BRASIL, 1934).

O trecho acima, conforme visto, já abarcava as três principais formas de garantias da segurança jurídica, sendo também elencado (reproduzido) na carta

---

<sup>9</sup> "Nenhum homem livre será capturado ou preso, ou privado de seus direitos ou posses, ou declarado fora da lei ou exilado, ou privado de sua posição de qualquer outra forma, nem procederemos com força contra ele, ou enviaremos outros para fazê-lo, exceto por o julgamento legal de seus iguais ou pela lei da terra. Todos esses costumes e liberdades que concedemos devem ser observados em nosso reino no que diz respeito às nossas próprias relações com nossos súditos. Que todos os homens de nosso reino, sejam clérigos ou leigos, os observem da mesma forma em suas relações com seus próprios homens." (Tradução do autor).

constitucional de 1988. Houve, portanto, ampliação da proteção expressa aos direitos adquiridos, ao ato jurídico perfeito e às decisões judiciais cuja ausência de recurso a ser jugado (ou pendente de julgamento) as tenha tornado imutáveis.

Na versão de 1937, quando o Brasil já estava sob a égide do governo Vargas e seu Estado Novo, a Constituição contém apenas uma breve menção à segurança. Tal fato ocorreu pela profunda afeição que o ex-presidente nutria pelos regimes ditatoriais que ascendiam à época, onde a democracia, a liberdade e a justiça foram negadas, sendo valores retomados apenas em 1946, conforme o artigo 141 da Constituição então editada.

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 3º - A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (BRASIL, 1946).

No âmbito europeu, a Alemanha ganha notoriedade por ter sido a primeira nação a sedimentar o princípio da segurança jurídica através do Tribunal Federal Constitucional em 1976 (CALMES, 2001, p. 11, 14-16), no mesmo ano em que a Lei Alemã de Processo Administrativo foi integrada, cuja implantação permitiu revogação e anulação de atos administrativos. Com a promulgação da Lei, iniciou-se uma profunda valorização da segurança jurídica como meio de assegurar e prestigiar a confiança.

Sob a influência de Weimar, ao final do século 20, a Constituição Brasileira (BRASIL, 1988) manteve a proteção ao direito adquirido, à coisa julgada e também contra as alterações legislativas (art. 5º. XXXVI), endossando a segurança jurídica, ainda que nas entrelinhas.

Assim, no Brasil, a preocupação com a segurança jurídica, em sua vertente do devido processo legal, se acentuou durante a segunda metade da década de 1980 - em meio ao processo de retomada da democracia após anos de regime ditatorial militar - culminando com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Em virtude do longo período de atos arbitrários, no final da década de 1980 despontaram aspectos que passaram a modificar o Direito, notadamente no campo do desenvolvimento regular e imparcial dos processos administrativos e judiciais, conferindo aos acusados em geral mecanismos de defesa de forma mais ampla e efetiva, o que pode ser considerado uma manifestação de apreço à segurança jurídica. Ademais, surgiram ferramentas processuais constitucionais que tornaram

mais efetivos os direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente (a exemplo, do *habeas corpus*, mandado de segurança, *habeas data*, etc.).

O estabelecimento de “novos direitos” e a criação de ferramentas jurídicas para efetivá-los e garanti-los veio em um contexto histórico marcado pelo aumento populacional, quantidade massiva de negociações e de firmação de relações jurídicas, abertura da economia, vinda de capital estrangeiro para o país, aumento das transações internacionais, ascensão de novos políticos e a ampla utilização de conceitos jurídicos indeterminados, o que resultou aumento significativo de litígios.

Nessa esteira de raciocínio, a ampliação da atuação do Judiciário no Brasil se deu graças à promulgação da Constituição Federal de 1988, que garantiu a ampliação dos direitos e garantias dos indivíduos, assegurados por normas jurídicas, algumas abertas e indeterminadas, assim como também atribuiu o controle de constitucionalidade aos magistrados, frente às arbitrariedades e dificuldades para seguir essa previsibilidade.

Apesar dos vários desdobramentos históricos das Constituições brasileiras, verifica-se que a proteção à segurança jurídica ocorreu em nível abaixo do desejado.

Não há, nem nunca houve, textualmente nas ordens constitucionais brasileiras um detalhamento expresso acerca da segurança jurídica. Sequer a adjetivação “jurídica” acompanhou a expressão “segurança” constante em trechos, disposições, constitucionais – salvo nas leis ordinárias retro mencionadas. Não consta, portanto, referência expressa ao seu conceito semântico (indeterminado), tampouco, a expressão veio acompanhada de normatização constitucional expressa – restou apenas implícito como um valor ou princípio próprio do Estado de Direito.

No plano infraconstitucional brasileiro, três leis se destacam por fazer referência a segurança jurídica: 1) Lei nº: 9.784, de 29 de janeiro de 1.999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal; 2) Lei nº 9.868, de 11 de novembro de 1999, que versa sobre a ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal; e, 3) Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, que trata do processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal". Mas essa ausência de realidade formal não retira a força e função normativas da Segurança Jurídica, enquanto ideal a ser buscado pelo Estado de Direito.

Segundo a matriz disciplinar de Ávila (2021, p. 685), a função normativa da segurança jurídica decorre do fato desta representar “parte do conteúdo do princípio do Estado de Direito”, cuja realização depende da existência de uma situação de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito, sendo preciso adotar condutas cujos efeitos contribuam para sua promoção. “Confiabilidade é a projeção retrospectiva da calculabilidade, e esta última a projeção futura da confiabilidade - são dois lados da mesma moeda” (ÁVILA, 2021, p. 365).

Esse estado de cognoscibilidade, segundo Ávila (2021, p. 691) pode ser medido, por exemplo, a partir do nível de acessibilidade e inteligibilidade das normas (publicação das leis e determinação material de suas hipóteses legais de incidência). Quanto ao estado de confiabilidade, o autor cita a necessidade de haver estabilidade normativa a qual decorre do respeito ao direito adquirido, às situações consolidadas e às expectativas legítimas<sup>10</sup>. No que toca à calculabilidade, o autor aduz que a sua realização depende da anterioridade e da continuidade do direito, o que se obtém por meio da postergação da eficácia e da instituição das regras de transição<sup>11</sup>.

Ávila (2021, p. 694) explica como o princípio da segurança jurídica exige a realização conjunta de vários “estados de coisas, uns intermediários, outros finais, que não necessariamente coincidem”, pode ocorrer que, “em razão de um caso a decidir, surja uma espécie de conflito da segurança jurídica consigo própria, no sentido de que a promoção de um estado de coisas implique a restrição de outro que se apresente concreta e diametralmente oposto”.

Em havendo essa “tensão axiológica interna” (Luño, 1991, p. 69) a solução está, segundo o autor, em equilibrar esses estados ideias, de modo a utilizar a segurança jurídica como fundamento da decisão a ser tomada, prestigiando os estados “de confiabilidade e de calculabilidade *do* e *pelo* Direito, com base na sua cognoscibilidade”. Arremata o autor acerca da função e força normativas da segurança jurídica:

A eficácia jurídica do princípio da segurança jurídica envolve a sua *função normativa*, na acepção do modo como ele produz efeitos relativamente a outras normas ou referentemente ao comportamento humano, e a *força normativa*, no sentido da forma como aquele se posiciona no confronto com outras normas. A função normativa do princípio da segurança jurídica é relativa, visto que a configuração da sua *qualidade normativa* e das suas várias funções eficaciais depende da perspectiva por meio da qual ele é analisado (ÁVILA, 2021, p. 744).

---

<sup>10</sup> *Ibidem.*

<sup>11</sup> *Ibidem.*

Almiro de Couto e Silva (2005, p. 3-4) compreendeu a segurança jurídica a partir de duas dimensões: objetiva e subjetiva. A dimensão objetiva diz respeito aos limites à retroatividade dos atos do Estado, até mesmo em se tratando de atos legislativos (caráter político-institucional), dando fundamento de proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. É oponível pelo particular em face do Estado, protegendo o cidadão contra alterações estruturais na política estatal que possam ameaçar a estabilidade e a previsibilidade.

Ainda segundo o autor, a dimensão subjetiva, por sua vez, está associada à legítima confiança das pessoas no que toca aos atos originados do Poder Público (conduta estatal), nos seus mais diversos aspectos de atuação. No mesmo sentido, Ávila (2021, p. 392), ao defender que a proteção da confiança se trata de uma “manifestação subjetivada” da segurança jurídica:

[...] um instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação ou anulação, quer, ainda, por declaração da sua invalidade.

Ávila (2012, p. 109), considera assim que a segurança jurídica deve ser analisada a partir de sete aspectos:

- Material (qual é o conteúdo da segurança jurídica?);
- Objetivo (segurança jurídica do quê?);
- Subjetivo (quem são os sujeitos da segurança?);
- Temporal (segurança jurídica quando?);
- Quantitativo (segurança jurídica em que medida?);
- Justificativo (segurança jurídica para quê e por quê?);
- Instrumental (meios necessários à promoção do fim).

Ainda segundo o referencial teórico de Ávila (2021, p. 317), a segurança jurídica deverá ser analisada sob uma dimensão estática e dinâmica. A primeira das dimensões (estática) está relacionada aos requisitos estruturais que o Direito deve reunir para servir de instrumento de orientação.

Diz respeito ao conhecimento e à comunicação da norma, buscando responder a indagação acerca de “quais são os elementos necessários para que o cidadão possa, sem engano, livre e autonomamente, plasmar com dignidade o seu presente conforme o direito?”.

Sob essa perspectiva, o autor aduz que são verificadas as condições ou qualidades para que o Direito possa ser objeto de conhecimento – tanto do ponto de

vista material (seu conteúdo acessível), com do ponto de vista intelectual (entendimento acerca do que norma determina, proíbe ou permite). As normas, portanto, nessa dimensão estática da segurança jurídica, deverão ser acessíveis, abrangentes, claras, suficientemente determinadas e compreensíveis.

Nessa esteira de entendimento, Ávila (2021, p. 364) explica que, se a dimensão estática diz respeito ao nível de conhecimento do e da qualidade do Direito, a dimensão dinâmica se debruça sobre os problemas relacionados à ação do tempo e da transição do Direito. Parte do pressuposto de que “o cidadão precisa ter condições de saber se a liberdade juridicamente exercida ontem será respeitada hoje, e se a liberdade hoje exercida será respeitada amanhã”.

Assim, no que toca à dimensão dinâmica, a proibição da retroatividade da norma (ao lado da proteção ao ato jurídico perfeito, do direito adquirido e à coisa julgada), a qual colabora com a previsibilidade da ordem jurídica, é parte integrante do ideal de estabilidade e de confiabilidade - passado como memória e futuro como promessa; ou, memória como "projeção retrospectiva da promessa" e, esta, “como projeção futura da memória” (OST, 1999, 34). A propósito, Ost (2005, p. 192-195), ao defender o justo equilíbrio entre estabilidade e mudança, afirma que “não se projeta no futuro esquecendo do passado”.

O futuro que se anseia se livrar do passado é perigoso, sem perspectiva, estéril e “sem futuro” (OST, p. 298). Assim, o passado deverá nortear o futuro, sem que no futuro se pretenda abandonar os objetivos do passado. Ávila (2021, p. 736-737) arremata acerca das dimensões estática e dinâmica do princípio da segurança jurídica que:

A reunião das duas dimensões – estática e dinâmica – do princípio da segurança jurídica permite demonstrar que este busca garantir, no seu conjunto, um estado ideal de respeitabilidade do ser humano, inafectado ao engano, à frustração, à surpresa e à arbitrariedade, protegendo, com isso, a respeitosa transição do passado ao presente e do presente ao futuro, elementos esses que conduzem a reconceituá-la como um princípio-condição, garantidor de um estado de respeitabilidade dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e de moderação da atuação estatal por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstitutivas de normas gerais e individuais, ou simplesmente como um princípio garantidor da respeitabilidade do contribuinte como cidadão.

Sobreleva mencionar que, no plano da jurisprudência constitucional, através de pesquisa em ordem cronológica crescente (data mais antiga para a mais recente de julgados) realizada no portal (site) do STF verificou-se que a expressão “segurança” aparece expressamente pela primeira vez na ementa de acórdão relativo

ao julgamento do *Habeas Corpus* 28.629, ocorrido em 26/01/1944, relatado pelo ministro Laudo Ferreira de Camargo. A expressão estava associada à “liberdade de crenças e repressão de abusos prejudiciais à segurança nacional, em estado de guerra”<sup>12</sup>.

Ainda no ano de 1944, outro achado diz respeito ao julgamento do Recurso Extraordinário nº. 8636, em 11 de setembro, relatado pelo ministro Philadelpho Azevedo, que se valeu da expressão “segurança jurídica”, ao se reportar que a jurisprudência é contrária ao seu enfraquecimento e ao ataque à boa-fé de terceiros, mormente ao benefício de compradores de herança e após a valorização dos bens. Considerando o tempo decorrido, a Corte concluiu pela impossibilidade de anulação de venda em inventário, ordenada pelo juiz com apoio do Ministério Público, para satisfação de encargos, inclusive tributários<sup>13</sup>.

Prosseguindo a pesquisa cronológica realizada no site do STF, constatou-se que a segurança jurídica veio pela primeira vez mencionada expressamente como princípio por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 13828, em 1950, pelo ministro-relator Orozimbo Nonato, em processo que dizia respeito à possibilidade de alteração de cláusula testamentária<sup>14</sup>.

A pesquisa encontrou ainda alguns poucos achados da década de 1980, anteriores a promulgação da Constituição Federal de 1988, em que o princípio da segurança jurídica foi utilizado como fundamento para (des)acolher a pretensão posta em juízo pelas partes.

Pouco após a redemocratização de 1988, por ocasião do julgamento da Ação Rescisória nº. 1323 QO-RS (questão de ordem na ação rescisória), o ministro Moreira Alves invocou a defesa da segurança jurídica em processo de natureza cível relacionado com a decadência de direito material potestativo criado por lei<sup>15</sup>.

Ainda de acordo com a referida pesquisa cronológica, a expressão “insegurança jurídica” veio pela primeira vez mencionada pela Corte Constitucional Brasileira, em outubro de 1999, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 8, relatada pelo ministro Celso de Mello, que assentou, na

---

<sup>12</sup> STF – HC 28629 – Rel. Min. Laudo de Camargo – j. 26.01.1944 – Coletânea de Acórdãos n.º 731, página 157.

<sup>13</sup> STF – RE 8636 – Re. Min. Philadelpho Azevedo – j. 11.09.1944.

<sup>14</sup> STF – Segunda Turma – RE 13828 – Rel. Min. Orozimbo Nonato – j. 21.04.1950, p. 13.7.1950

<sup>15</sup> STF – Tribunal Pleno – AR 1323 QO/RS – Rel. Min. Moreira Alves - j. 03.11.1989, p. 09.02.1990 (DJ 09-02-1990 PP-00572 EMENT VOL-01568-01 PP-00076).

oportunidade, a necessidade de prévia existência, em proporções relevantes, de controvérsia ou dissídio judicial como pressuposto para admissibilidade de ação declaratória de constitucionalidade, com o efeito de afastar “verdadeiro estado de insegurança jurídica”, por conta do antagonismo interpretativo instaurado<sup>16</sup>.

Infere-se que a segurança jurídica galgou degraus, embora tímidos, importantes e hoje se encontra em um nível superior (igualando-se ao valor Justiça), uma vez que a própria segurança jurídica consiste em um valor, por irradiar a elaboração de normas-regra e normas-princípios, conferindo-lhes sentido e coerência. A segurança jurídica não constitui uma oposição aos princípios de igualdade e justiça, mas sim meio conciliador (ÁVILA, 2012, p. 287).

Ferreira de Melo (1998, p. 10) discorre sobre a relação entre política e direito, mencionando que, no Estado Moderno, se costumava priorizar, retoricamente, como um dos fins do direito, a segurança jurídica. Segundo referido autor essa retórica é uma moeda de duas faces, onde, em uma delas, está gravada a preocupação com os fins políticos (“Política do Poder”) caracterizada pela estabilidade dos governos. Em sua outra face, segundo o autor, está estampada a necessidade de os indivíduos contarem com a certeza de que os direitos garantidos pela ordem jurídica sejam efetivados. Para Sarlet e Marinoni (2017, p. 916):

O direito à segurança jurídica no processo constitui direito à certeza, à estabilidade, à confiabilidade e à efetividade das situações jurídicas processuais. Ainda, a segurança jurídica determina não só segurança no processo, mas também segurança pelo processo.

Na era Moderna, impera a tecnologia e imerso na sociedade da informação, atualmente, o Direito se vê diante do desafio da edição das normas que possam pressupor a existência de previsibilidade.

Até mesmo o devido processo legislativo deve primar pela segurança jurídica, de onde se conclui que – por exemplo – a edição indiscriminada de medidas provisórias, em vez de projetos de lei ordinária, malfere o princípio ora estudado, pela banalização do pressuposto fático “urgência” (a exceção passa a ser a regra e toda matéria vira “urgente” – quando tudo assim o é, nada mais será).

Na mesma ordem de ideias, matérias aprovadas nas Casas Legislativas sem respeitar os ritos regimentais (necessidade de audiências públicas ou de interstício mínimo temporal entre as etapas do processo legislativo, por exemplo) geram um quadro de insegurança jurídica no processo legiferante, culminando em vício formal.

---

<sup>16</sup> STF – Tribunal Pleno – ADC(MC) nº 8 – Rel. Min. Celso de Mello - j. 13.10.99, p. 04.04.2003.

Em tais casos, o prejuízo à sociedade é presumido, pois se é exigido pela ordem jurídica uma determinada formalidade para aprovação de determinada matéria e, no entanto, o rito não é observado, tem-se por violado, também, o espírito democrático que deve nortear a produção legislativa.

Dessa forma, o processo legislativo inerente a um regime democrático cumpre uma série de procedimentos que buscam resguardar o debate e a plena participação da população, o que demanda certo tempo. Especialmente, em se tratando de reformas constitucionais (política ou tributária, por exemplo), essa necessidade de absoluto respeito aos ritos processuais legislativos de tramitação das propostas de emenda deverá ser observada, sob pena de agressão ao Estado Democrático de Direito.

Por sua vez, a ausência de normas ou a edição destas de forma imprevisível, ou ainda a sua aplicação casuisticamente, faz com que muitas demandas sejam levadas ao Judiciário - o que não ocorreria se os valores constitucionais fossem respeitados, especialmente, a segurança jurídica.

O Estado de Direito está alicerçado, entre outros, no ideal de segurança jurídica. Busca-se, através dele, ordem e pacificação social. Entretanto, não se trata de qualquer pacificação social, é necessário que esta seja, além de justa, segura.

Nesse contexto, desponta a importância do exercício da jurisdição para, além de aplicar a lei, interpretá-la à luz da Constituição e de seus valores maiores, dando-lhes efetividade de forma justa e segura. É o que observa Machado (2006, p. 6): “A vida e o espírito postulam um Direito justo, mas pedem, também, e antes de tudo, segurança e, portanto, um Direito certo, ainda que menos justo”.

Sarlet (2006) apresenta seu conceito de segurança jurídica, compreendendo-a como “como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal sorte que a segurança jurídica passou a ter o status de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito”. Pode ser caracterizada assim como elemento estruturante do Estado de Direito, sem o qual a ordem jurídica sucumbirá aos interesses de ocasião.

Para compreender seu alcance, embora possa ser considerado do tipo “conceito indeterminado” de abrangência ilimitada, se faz valioso o estudo, análise e sistematização de vários conceitos que orbitam em torno da segurança jurídica – previsibilidade, confiança e cognoscibilidade.

Em que pese a amplitude da expressão – a qual pode ser considerada como um conceito jurídico indeterminado – inegável reconhecer que a segurança se estabelece na sociedade como força motriz para o desenvolvimento humano, social, político e econômico, em níveis individual e coletivo, sendo assim um valor precípua do Estado de Direito.

A previsibilidade é a base fundamental para a efetivação da proteção à confiança legítima nas relações jurídicas entre os indivíduos e o Estado, de forma que, em determinada situação jurídica já consolidada, nasce ali a responsabilidade de proteger a confiança dos envolvidos. Em outras palavras, a previsibilidade se faz necessária para evitar o surgimento de inseguranças e incertezas jurídicas em níveis mais elevados do que o esperado.

Bacelar Filho (2010), ao observar que a ideia de previsibilidade advém do princípio da moralidade, explicitamente elencado no artigo 37 da Constituição Federal, a caracteriza como “[...] uma visão confiante e antecipada do acolhimento do seu desejo ou de sua pretensão, uma vez cumpridos os requisitos exigidos, mercê do conjunto de regras estatuídas no ordenamento jurídico pátrio” (BACELAR, FILHO, 2010, p. 297-298).

Sobre tal aspecto, Di Pietro (2007, p. 100) destaca a relevância da legitimidade a partir da presunção de veracidade e da legalidade, uma vez que, subordinados à legalidade estrita, os atos administrativos são legítimos e válidos, até prova em sentido contrário, o que desperta razoável grau de confiança para o administrado.

Larenz (2001, p. 91) ressalta que a gênese dos deveres protetivos da confiança é assegurada pelo ordenamento jurídico, à medida que ampara a confiança motivada pelo comportamento do outro, aspecto primordial para o estabelecimento de relações harmoniosas e pacíficas.

Desta maneira, visando proteger a confiança, restringe-se o poder do Estado, principalmente no que concerne aos atos administrativos dotados de discricionariedade – conveniência e oportunidade na sua prática – e que possam trazer sensíveis efeitos para os administrados.

É de bom alvitre recordar que a ideia de limitação do poder estatal não é concedida de maneira aleatória, já que é oriunda do estruturamento ou divisão de funções (tripartição dos poderes), da ponderação entre os princípios constitucionais, dentro de um ambiente pavimentado pela segurança jurídica.

A sociedade está em constante movimento de mudanças. Relações, contratos, formas de vida e de consumo que passam, a todo instante, por alterações que demandam novas discussões sobre a atuação do Direito para reger tais fatos e, neste cenário, a segurança jurídica representa a firmeza e, ao mesmo tempo, relativa previsibilidade, diante de algo em constante mutação.

Com a dinamicidade das relações sociais, o Direito se renova constantemente, sendo necessária a adoção de novos comportamentos, novas realidades e novas formas de estabelecer e de preservar os atos e negócios jurídicos já praticados.

Para Canotilho (2005, p. 257), a segurança jurídica acompanha as ressignificações das necessidades humanas de se obter estabilidade e previsibilidade para que o indivíduo possa fortalecer as relações sociais.

Assim, a segurança jurídica é pautada de forma a nortear o percurso das relações humanas, a fim de imbricar na sociedade a sensação de previsibilidade para trazer tranquilidade aos indivíduos, para que estes possam planejar suas ações futuras.

A segurança jurídica se faz a partir da garantia dos direitos adquiridos e da proteção aos fatos já consumados, aí compreendidas as decisões judiciais que as regras processuais e a ação do tempo a tornaram praticamente imutáveis. Rocha (2009, p. 168) adverte, contudo, que segurança jurídica não representa imutabilidade:

A segurança não é imutabilidade, pois esta é própria da morte. A vida, esta, rege-se pelo movimento, que é próprio de tudo que vive. A sociedade, como o direito que nela e para ela se cria, é móvel. O que se busca é a segurança do movimento.

Em outras palavras, a segurança jurídica não nasceu do desejo de engessar o percurso social – naturalmente dinâmico – dos indivíduos, mas sim de acompanhar os novos desdobramentos, fornecendo meios para que a sociedade possa se desenvolver confiavelmente e de forma previsível – sem surpresas indesejáveis e confiante no passado.

Conforme explica Pedra (2020, p. 125-126), “o que se infere da Constituição em um dado momento como direito já não o é posteriormente”, pois o tempo muda as considerações e as necessidades e, sendo assim, os preceitos constitucionais são interpretados, concretizados, consoante essas mudanças, deixando de se ater à literalidade do texto fixo da Constituição, ou sem que se considere o sentido originário que o constituinte deu a determinadas normas constitucionais.

Daí que, segundo o autor, pode haver mutação constitucional – em razão da evolução social – sem que necessariamente seu texto passe por alterações formais (conservação da roupagem verbal), permanecendo assim intacto, mas adotando sentido diverso. Isso não significa, contudo, abandonar o caráter rígido da Constituição, pois o processo para ser autêntico e legítimo deverá ser lento e gradual.

Ainda segundo o autor (2020, p. 132-133), a mutação exerce um papel de extrema relevância no processo de concretização da Constituição, pois concilia a busca de um sentido constitucional harmônico com as exigências mutantes da realidade social com a preservação da segurança jurídica reclamada pelo Estado de Direito.

Seguindo a linha de raciocínio esboçada no presente trabalho, mesmo em casos inconscientes, silenciosos, ocultos ou informais (sem emendas, revisões ou reformas) de mutação constitucional, esse processo, para ser considerado autêntico e legítimo, deverá se dar gradualmente (não em momento preciso e de forma abrupta), no compasso da transformação dos anseios sociais (demanda social) que o intérprete constitucional deve acompanhar, conferindo respeito às situações concretizadas no passado.

Assim, a segurança jurídica é considerada primordial para a perfeita ordem da dinâmica social, cabendo ao Direito fornecer meios para que ela se concretize respeitosamente ao seu conteúdo normativo.

Para Carvalho (2003, p. 175), segurança jurídica é um sobreprincípio. Justifica a afirmação noticiando que ordenamento jurídico algum a traz explicitamente. Para o autor, sua efetivação se dá através de princípios (legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição e outros mais) e que a partir do nível de congruência e de harmonia em que as proposições se 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 pelo organismo, será possível emitir um juízo de valor que conclua pela existência da segurança jurídica.

O sistema jurídico brasileiro apresenta o princípio da segurança jurídica como consequência do Estado Democrático de Direito, elencada, ainda que implicitamente, em dispositivos jurídicos diversos. Ávila (2012, p. 295) apregoa que a segurança jurídica parte de duas vertentes:

Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido,

do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, 'a') e da anterioridade (art. 150, III, 'b'). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.

Desta forma, o Estado de Direito traz uma forte alusão à segurança, validada pelos direitos e garantias expressos no texto constitucional que a efetivam. Convém recordar que para a concretização dos ideais próprios de Estado de Direito são necessários, entre outros, o zelo pelos direitos fundamentais – tanto por parte dos particulares como do Estado –, a coibição da arbitrariedade, o zelo pelas garantias institucionais, pela separação de poderes, bem como pelo livre e ampliado acesso ao Judiciário.

Nessa ordem de ideias, dada sua importância para irradiar todo o texto constitucional, vale transcrever o primeiro artigo da Constituição Federal de 1988, o qual traz os fundamentos do Estado Democrático de Direito Brasileiro:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

Como se sabe, existem princípios expressos ao longo do texto constitucional, bem como implícitos. A segurança, embora implícita em vários dispositivos constitucionais, vem também de forma expressa no *caput* do artigo 5.º do texto constituinte de 1988: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

O artigo 5º da CF elenca os princípios basilares do estado de Direito, dentre eles, a segurança jurídica, que, na concepção de Borges (1997, p. 208), trata-se de um: “sub-rogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem-objeto)”.

No que toca especificamente à segurança nas relações jurídicas, entretanto, verifica-se que não há menção expressa. Apesar disso, infere-se que a segurança jurídica é um dos princípios da Constituição, que transita entre os direitos e as

garantias fundamentais, sendo elevada, inclusive, à categoria de “clausula pétrea” ou limitação material ao poder de reforma, nos termos da vedação contida em seu artigo 60, parágrafo 4º: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais" (BRASIL, 1988).

Além dos atos praticados sob o regime do direito privado (entre particulares e regidos pela acentuada autonomia de suas vontades), a segurança jurídica se espalha perante os atos administrativos, legislativos e jurisdicionais, a fim de assegurar os direitos e garantias fundamentais, bem como proteger legítimas expectativas. A segurança jurídica é fator preponderante para estabelecer confiança nas relações entre o indivíduo e o Estado, principalmente no que diz respeito à proteção da legítima confiança ou legítima expectativa.

O princípio da confiança legítima tem por finalidade a defesa do particular naquelas situações em que o indivíduo acreditou na validade de ato da Administração Pública que mais tarde se revelou ilegal.

O princípio em foco protege, assim, aquele que criou expectativa legítima no que tange à correção do comportamento da Administração Pública e teve essa confiança frustrada. Essa confiança decorre do fato de que os atos do Poder Público gozam da aparência e da presunção de legitimidade, o que passa a justificar, em diferentes situações, sua conservação no mundo jurídico, mesmo quando esses atos se apresentem afetados de graves vícios (TILKIAN, 2014, p. 33).

A segurança jurídica pode ser percebida através da enunciação das garantias, dentre as quais, se destacam: o acesso à jurisdição, a legalidade em sentido amplo e em sentido estrito, a irretroatividade das leis, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao devido processo legal. A proteção à rigidez constitucional no que toca ao seu núcleo fundamental é observada pela doutrina:

Nenhum direito fundamental, portanto, pode ser restringido, limitado ou alterado por lei, tratado ou ato infraconstitucional, sob pena de se ter a negação dos limites da própria noção de rigidez constitucional. Por conseguinte, impõe-se o dever de reação do ordenamento à inconstitucionalidade violadora dos limites típicos do direito fundamental. A limitação é possível, mas desde que venha autorizada pela Constituição expressamente (i), que esta confira ao legislador o direito de promover algum tipo de restrição (ii) ou que, na necessidade de conciliar (iii) os exercícios de direitos, garantias ou liberdades incondicionais e ilimitados de todos, atendidos os pressupostos da proporcionalidade, da necessidade, utilidade e proibição de excesso (TORRES, 2019, p. 13).

Sarlet (2012, p. 67) enfatiza a extrema aproximação entre os preceitos constitucionais, o Estado de Direito e os direitos fundamentais, deixando claro que essa tríade contempla “a essência do Estado constitucional, constituindo, neste

sentido, não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material”.

Assim, a enunciação dos direitos fundamentais elencados na Constituição mostra-se de grande relevância para que seja possível contatar os valores constitucionais. A segurança jurídica tem a possibilidade de fundir-se à prescrição normativa, elencando-se, portanto, como norma jurídica, percebida como norma-princípio.

Pode-se verificar, em muitos estudos antigos, elementos direta ou indiretamente associados à segurança jurídica ou a um dos seus elementos parciais: no Direito Romano, o debate sobre o *iuscertumou* sobre a Pax Romana e seus conceitos implicados de pax, securitas e libertas, embora não possam ser simplesmente transpostos para os dias atuais em razão do caráter casuístico daquele Direito e da ausência de instituições estatais só muito mais tarde consolidadas, revela um remoto embrião do estudo da certeza do Direito; no século XVI, a discussão a respeito da *certitudo iurisprudentiae* significava, precisamente, a tentativa de imprimir racionalidade ao conhecimento jurídico; no século XVIII e no início do século XIX, parte do debate, no que se refere à codificação, destinava-se a desenvolver leis claras e determinadas; nos séculos XIX e XX, os estudos sobre a proteção da liberdade, nas obras de Von Savigny, Meyer, Von Mohl, Holleuffer, não só pressupunham algum grau de insegurança existente à época como também tinham por objetivo garantir a ameaçada segurança por meio do Direito e da sua aplicação uniforme (ÁVILA, 2012, p. 41 - 42).

A pauta da segurança jurídica vem ganhando cada vez mais robustez no campo jurisdicional e a discussão acerca do assunto se faz importante para que se chegue a uma coerente e uniforme aplicação. Desta forma, é imprescindível atentar-se à segurança jurídica como princípio constitucional que informa o Estado Constitucional de Direito. Nessa ordem de ideias, afirma Humberto Theodoro Júnior (2006, p. 118) que:

É essa tempestade de ventos e torrentes em entrechoque nas reformas constantes e profundas por que passa o direito positivo de nossos dias que nos convida a meditar e ponderar sobre um princípio, um valor, um fundamento, do qual não se pode prescindir (...) Trata-se da segurança jurídica, que nosso legislador constituinte originário, colocou com uma das metas a ser atingida pelo Estado Democrático de Direito, ao lado de outros valores igualmente relevantes, como a liberdade, o bem-estar, a igualdade e a justiça.

A busca pela implantação da segurança jurídica é tarefa de todos os poderes constituídos e deve ser vivenciada sob qualquer ponto de vista. Partindo do pressuposto de que o Direito é a via adequada para a promoção da justiça, limitando poderes e restringindo abusos cometidos contra o corpo social, o ideal de segurança jurídica pode ser buscado também através da redução da complexidade do ordenamento pátrio, bem como através da previsibilidade das decisões judiciais e da

estabilidade na própria elaboração e interpretação das normas jurídicas como um todo. Desta forma, o direito fundamental à segurança jurídica e os mecanismos que buscam assegurar sua concretude (aplicação), denotam o elevado valor que o Estado de Direito lhe atribui.

Com a validação do Estado de Direito e sua concretização a partir do texto constitucional – principalmente no que se refere às garantias que protegem e livram os indivíduos de riscos e imprevisibilidades, dando-lhes a segurança para sobreviver e prosperar, resguardando-os de atos arbitrários e inesperados – verifica-se que o valor segurança jurídica se faz presente em diversos dispositivos constitucionais, especialmente em matéria tributária, conforme será especificamente analisado no capítulo que segue.

Sem sombra de dúvida, a segurança jurídica hoje é um dos dísticos mais importantes no qual são depositadas grandes expectativas, esperando que o ofício judicial seja desempenhado à luz de tal preceito.

Como se percebe a segurança jurídica traz a ideia de confiança, possibilidade de antecipação do futuro, em face da relativa certeza do estado das coisas. Através dos princípios tributários adiante analisados se constará que ela tem uma face para o passado e outra para o futuro, com o presente mediante ambos (passado e futuro). Conjuga-se, assim, através de três fatores indissociáveis: conhecimento do direito aplicável; estabilidade ou confiabilidade, previsibilidade ou calculabilidade.

Nos precisos termos de Derzi (2009, p.159), em matéria tributária, “a segurança é fortalecida em seu ponto máximo”. Pelo menos é o que deveria ser, a partir de todo um elenco de garantias constitucional e legalmente previstas em prol do cidadão contribuinte.

Nessa esteira de raciocínio, a segurança jurídica tributária representa, da mesma forma que a segurança jurídica com um todo, uma utopia, um ideal a ser permanentemente buscado pelo Estado de Direito Brasileiro, minimamente concretizável através dos princípios constitucionalmente postos (limitações constitucionais ao poder de tributar) e das normas gerais editadas pelo legislador complementar nacional, conforme se passa a discorrer.

## 2 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

De início, há de se corroborar com as lições de Ávila (2021, p. 299), para quem, “não há dois princípios da segurança jurídica, um geral e outro tributário, mas a aplicação setorial do princípio da segurança jurídica”.

Assim, o conteúdo imaginário da segurança jurídica incide da mesma forma no campo tributário, cuja origem partiu de uma simples relação de poder (força) e que, apenas com o advento das conquistas liberais (constituições modernas), é que evoluiu para uma relação jurídica composta de limites ao exercício do poder constitucionalmente outorgado aos entes políticos.

### 2.1 LIMITES IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL POR APREÇO AO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Por ser essencial à condição humana, a segurança é compreendida como um direito fundamental, prestigiado pela Constituição Federal de 1988, fazendo parte da estrutura político-jurídica brasileira. Ávila introduz que (2021, p. 50):

A CF/88 contém, igualmente, referências diretas e indiretas à “segurança”. No Título referente aos “Princípios Fundamentais”, ela institui um Estado Democrático de Direito (art. 1.º), doutrinariamente, associado, conforme já demonstrado, à ideia de segurança jurídica. No Título relativo aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, ela não só prevê o direito fundamental à “segurança” (art. 5.º, caput) como também estabelece uma série de “garantias”, isto é, “de instrumentos assecuratórios” de direitos. Em vários âmbitos normativos, institui numerosas “garantias” e “limitações” ao exercício do poder, tradicionalmente compreendidas como elementos parciais da segurança jurídica, de que são exemplo a legalidade (art. 5.º II e art. 150, I) a irretroatividade (art. 150, III, “a”) e a anterioridade (art. 150, III, “b”).

Enquanto direito fundamental, constata-se que as pessoas possuem a genuína necessidade de acreditar que existem autoridades constituídas zelando por suas vidas, depositando no Direito a expectativa de que os dispositivos jurídicos forneçam coerência, firmeza, estabilidade e, principalmente, segurança, dando a esta última um caráter muito mais fundamental e complexo do que se imagina.

Assim, houve, ainda que de maneira involuntária, “apropriação”, por assim dizer, do conceito de segurança por parte do Direito para adaptá-lo a um campo semântico que permita a incorporação de outros conceitos, conferindo caráter múltiplo ao conceito de segurança, que tanto representa a sensação de estar seguro como também na certeza de aplicação de determinada norma jurídica e previsibilidade quanto aos seus efeitos e alcance.

O conhecimento, em grau razoável, sobre os efeitos dos atos praticados serve como guia para a conduta humana dentro de uma expectativa palpável, previsível. Logo, o conceito da segurança também advém da condição de ser razoavelmente confiável, firme e convicto.

Enquanto instrumento que rege a vida em sociedade, o Direito tem como função instrumentalizar a segurança, tanto nas relações individuais como organizacionais. Borges (2002, p. 206) afirma que a segurança jurídica pode ser vislumbrada como um valor transcendente ao direito positivo, pois deve inspirar as normas que nele foram introduzidas e lhe atribuir efetividade.

Nesse contexto, a Constituição deve compreender a segurança como um norte necessário para a efetivação de direitos, pois a mera enunciação e textualização (prescrição) de direitos de nada servem se estes não forem concretizados, através de ferramentas juridicamente asseguradas. Recorre-se às palavras de Ferrajoli e Atienza (2008, p. 96) para embasar a importância da rigidez das normas constitucionais como forma de impor garantias:

*La tesis que sostendré es que la rigidez de las normas constitucionales impone al legislador ordinario dos tipos de garantías constitucionales. (...). Las garantías negativas consisten en la prohibición de derogar; las garantías positivas en la obligación de aplicar lo que las normas constitucionales disponen<sup>17</sup>.*

Partindo da concepção de que o fim do Direito é a promoção da Justiça, sua concretização restará comprometida se não existirem meios para propiciar segurança aos indivíduos, conforme defende Dalla Via (1999, p. 46):

*Sólo sobre la base de un orden se puede hablar de justicia o injusticia en la sociedad; si ese orden no existe, entonces se puede hablar de ideas o ideales de justicia, pero no de justicia existente en las relaciones de la vida, pues desde el momento que se admite que la vida social está regida por la justicia, se presupone que existe un orden social establecido precisamente por el Derecho.<sup>18</sup>*

---

<sup>17</sup> “A tese que defendo é a de que a rigidez das normas constitucionais impõe ao legislador ordinário dois tipos de garantias constitucionais. (...). As garantias negativas consistem na proibição de derrogação; garantias positivas na obrigação de aplicar o que as normas constitucionais” (Tradução do Autor).

<sup>18</sup> Somente com base em uma ordem pode-se falar de justiça ou injustiça na sociedade; Se essa ordem não existe, então pode-se falar de ideias ou ideais de justiça, mas não de justiça existente nas relações da vida, pois desde o momento em que se admite que a vida social é regida pela justiça, assume-se que ela existe, uma ordem social estabelecida precisamente pelo Direito (Tradução do autor).

Para Torres (2005, p. 433) essa dicotomia entre justiça e segurança é deveras piegas, sendo, inclusive, contraditória e desnecessária, carecendo harmonia entre ambas através da aplicação do princípio da razoabilidade. Infere-se que, além da afirmação de que é justa, a segurança só se faz presente quando atrelada à justiça. Justiça e segurança são conceitos basilares do ordenamento jurídico brasileiro, tornando-se quase que indissociáveis. Nessa mesma esteira de pensamento, Couto e Silva (1987, p. 46) observam que:

Se é antiga a observação de que justiça e segurança jurídica frequentemente se completam, de maneira que pela justiça chega-se à segurança e vice-versa, é certo que também frequentemente colocam-se em oposição. Na verdade, quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material. Segurança jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça, é ela a própria justiça.

Não há possibilidade de oposição entre os conceitos de justiça e segurança, uma vez que “o valor da justiça é justamente construído a partir de direitos e liberdades individuais fundamentais, dentre as quais se insere a própria segurança” (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 140). Canotilho (2005, p. 257) leciona que a segurança jurídica é elevada ao *status* de princípio constitucional inafastável. Além disso, o autor define as duas principais características que lhe dão configuração:

Estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorrerem pressupostos materiais particularmente relevantes; 2 Previsibilidade ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos (CANOTILHO, 2005, p. 380).

A Constituição Federal de 1988 encarta os princípios tributários notadamente na Seção II (“Das Limitações do Poder de Tributar”) do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”), de seu Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”). Deixa, portanto, expresso que dentre as funções constitucionalmente atribuídas aos princípios se encontra a de limitar o poder tributante, no que toca ao exercício das competências fixadas pelo próprio texto constitucional.

Nessa ordem de ideias, os princípios constitucionais tributários exercem, ao lado das imunidades (art. 150, VI, CF/88), o papel de limitar o exercício das competências fiscais que a própria Constituição Federal outorgou aos entes da federação.

Funcionam como enunciados dotados de elevado grau de abstração, mas que, no plano tributário, a Constituição Federal de 1988 lhes atribuiu importante papel de limitar o poder tributante e proteger o contribuinte contra abusos no exercício desse poder.

Esse caráter limitativo de poder atribuído aos princípios é encarado por Canotilho (1992, p. 178) como uma função negativa, em termos finalísticos: uma proibição de conduta caracterizada pela comissão de comportamento imposta.

Os princípios jurídico-tributários funcionam assim como “limites objetivos” à atuação, não apenas do legislador, mas também do intérprete e do aplicador da norma positivada, limites estes que são postos para “atingir certas metas, certos fins” que assumem o papel de valor (CARVALHO, 2012, p. 196).

Seguindo o raciocínio do autor mencionado, alguns dos princípios jurídico-tributários visam assegurar o valor da justiça na tributação; enquanto que outros visam assegurar o valor da segurança jurídica na tributação. Estes últimos visam preservar o passado, as situações jurídicas que a ação do tempo já consolidou, bem como proteger o contribuinte contra surpresas (futuro), respeitando a confiança que o administrado nutre pelo sistema.

Como dito, alguns desses princípios constitucionais tributários têm por função limitar o poder de tributar assegurando o direito fundamental à segurança jurídica (enquanto que outros asseguram o valor justiça), funcionamento como autênticas garantias que o administrado tem em face do Estado Fiscal. Entre os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar conferindo ao contribuinte um mínimo de segurança jurídica, tem-se, ilustrativamente:

- Legalidade (art. 150, I, CF/88), que representa a proibição de criação de tributo ou aumento de tributo já existente, sem a edição de lei formal expressa neste sentido;

- Irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88), que representa a proibição de que uma lei que crie ou aumente um tributo seja aplicada de forma a alcançar fatos ocorridos anteriormente à sua publicação;

- Anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF/88), que representa a proibição de que uma lei que crie um tributo ou aumente seu valor seja aplicada no mesmo exercício financeiro em que ocorreu sua publicação; e,

- Anterioridade “mínima” ou “nonagesimal” (art. 150, III, “c”, CF/88), a qual exige um interstício mínimo de 90 dias, contados da data da publicação, para que uma lei que crie ou aumente tributo possa produzir efeitos.

Tais exigências, embora possam comportar algumas exceções expressa e taxativamente previstas no texto constitucional, foram elevadas à categoria de “princípios” por protegerem o sujeito passivo tributário, prestigiando a “não surpresa” e a confiabilidade no sistema, enquanto corolário do direito fundamental à segurança jurídica.

Assim, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) trouxe, por apreço ao pacto federativo, um rol de competências tributárias que ela mesma conferiu e distribuiu entre os entes da federação (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), conferindo-lhes autonomia financeira. Paralelamente a isso, trouxe vários limites ao exercício de tais competências tributárias. Limites esses que se apresentam sob a forma princípios e imunidades. Percebe-se que o sistema constitucional tributário é permeado de garantias, regras e princípios que potencializam a necessidade de segurança jurídica, conforme ensina Derzi (2009, p. 159).

Nos termos da doutrina Carrazza (2012, p. 2), as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são próprios se os acomodarem aos respectivos caminhos constitucionais traçados pelo legislador constituinte na forma de regras positivas (distribuição de poder de tributar) e negativas (limites materiais e formais ao exercício desse poder conferido). Referido autor situa, dentre as regras negativas, as imunidades tributárias, bem como os princípios, por representarem proibições ou vedações (limitações).

Em idêntica simetria, Greco (1998 *apud* MARTINS, 1998, p. 710), ao afirmar que as limitações têm função negativa a qual condiciona o exercício do poder de tributar, representando barreiras que não podem ser transgredidas pelo legislador infraconstitucional. Os princípios indicam, portanto, um caminho a percorrer, limitações que indicam para onde não seguir, desviar-se de tais caminhos significa negar vigência ao texto constitucional e violar sua supremacia perante as demais normas.

Esses limites podem ser considerados direitos ou, conforme o caso, garantias fundamentais do contribuinte, a teor das lições de Moreira (2018, p. 8), que apontam para a ambivalência (dois vetores que atuam em sentido contrário) dos direitos

fundamentais, no sentido de atuarem, também, como “freios às eventuais arbitrariedades praticadas pelo próprio Estado” (MOREIRA, 2018, p. 7-10).

No mesmo sentido, Rodrigues e Leal (2018, p. 12), para quem a eficácia dos direitos fundamentais está relacionada com a necessidade de contenção ou limitação de poder, nas suas mais diversas manifestações e qualquer que seja o seu titular - público ou particular (RODRIGUES; LEAL, 2018, p. 11-42).

Amaro (1998, p. 105) observa que essas limitações têm por função demarcar, delimitar, fixar fronteiras ao exercício das competências tributárias. Os princípios que limitam o exercício da competência tributária são, por assim dizer, normas de sobredireito (*Überrecht*) ou de estrutura, por traçarem caminho para a edição de outras regras, conferindo ao sistema constitucional tributário uma ideia de “freios e contrapesos”, já que outorga poder e ao mesmo tempo impõe limites ao exercício desse poder.

São consideradas normas de estrutura (em contraponto às normas de conduta) porque instituem condições, fixam limites e prescrevem a conduta que servirá para a edição de outras normas, trilhando a atividade legislativa e executiva.

A própria sistemática de imposição desses limites – seja através das imunidades ou dos princípios tributários – busca conferir segurança jurídica ao administrado (sujeito passivo tributário), que se sentirá minimamente seguro no sentido de que a tributação somente será devida se for respeitosa a tais limites estabelecidos pelo próprio legislador constituinte.

Esses limites são dirigidos não apenas ao Poder Executivo, mas também, ao Legislativo e ao próprio Judiciário na sua tarefa de interpretar as normas. Paulsen (2005, p. 184) observa que a Constituição americana não contém dispositivos específicos quanto às limitações ao poder tributante, mas autoriza que de seus artigos sejam extraídas consequências com essa finalidade.

Conforme já anunciado no presente estudo, existem princípios que se prestam a dar um mínimo de concretude ao valor justiça tributária (princípio da capacidade contributiva<sup>19</sup>, isonomia ou igualdade de tratamento tributário<sup>20</sup>, por exemplos); enquanto outros buscam conferir um mínimo de estabilidade e certeza na relação jurídico-tributária (segurança).

---

<sup>19</sup> CF/88, art. 145, § 1.º.

<sup>20</sup> CF/88, arts. 150, II, 151, I, II e art. 152.

Independentemente da finalidade pretendida, os princípios constituem limites protetivos do cidadão-contribuinte contra abusos no exercício do poder de tributar, além de atuarem como vetores interpretativos na busca da consecução dos ideais neles buscados.

Há quem teorize que tais limitações constitucionais não seriam princípios, haja vista que nestes caberia juízo de ponderação diante do caso concreto, o que permitiria (de acordo com a situação concretamente posta) seu afastamento (ceder espaço) para aquela situação (apenas) em que se verificasse conflito com algum interesse de maior peso (DWORKIN, 2002, p. 24-26).

Nas regras, por não haver espaço para esse “sopesamento” sua aplicação seria na base do “tudo ou nada”, ou se aplica ou não se aplica. Esse é o pensamento, por exemplo, de Dworkin (2002, p. 42), para quem as regras são aplicáveis na forma do “tudo ou nada”, pois para os fatos que a regra regula ou ela será válida ou não; enquanto que os princípios contêm razões que indicam uma direção e eles possuem dimensão do peso (importância), diversamente das regras, podendo ceder espaço para outro princípio de maior peso naquele caso concreto. Na mesma esteira de raciocínio, Paulsen (2005, p. 183) afirma que, em que pese as limitações constitucionais ao poder de tributar ser tratadas como princípios tributários essa classificação não é correta.

Justifica sua afirmação aduzindo que algumas dessas limitações efetivamente constituem normas-princípios, a exemplo da isonomia (art. 150, II, CF/88), mas outras constituem normas-regras – a exemplo da anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF/88) e que revelam, por vezes, um princípio subjacente como o da segurança jurídica.

Assim, conforme esse entendimento doutrinário, os princípios obrigam de forma cogente, admitindo apenas sopesamento (juízo de ponderação – razoabilidade ou proporcionalidade) diante do caso concreto (qual o valor mais elevado que está em conflito, de forma a afastar, naquela situação em específico, a aplicação de determinado princípio cedendo espaço a outro de idêntica envergadura); enquanto que no campo das regras, em caso de eventual conflito, a solução sempre será admitir uma exceção, especialidade, declarar inválida ou considerar revogada cronologicamente uma delas.

No plano do direito tributário, o alcance da expressão “direitos e garantias fundamentais” corporifica “qualquer direito ou garantia constitucionalmente outorgada

ao contribuinte”, incluindo os que integram o capítulo “Das limitações constitucionais ao poder de tributar”, bem como o art. 5.º, do texto constitucional e outros dispositivos que assegurem direitos e garantias de forma dispersa (RODRIGUES, 2004), não podendo ser abolidos sequer através de emenda constitucional (art. 60, §4.º, IV, CF/88), por integrarem o núcleo rígido da Constituição Federal de 1988 (cláusulas pétreas).

Diante dessa afirmação se conclui que os princípios constitucionais tributários, ao lado das imunidades tributárias, representam direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, espalhados expressa ou implicitamente pelo texto constitucional, os quais não poderão ser suprimidos ou ter seu conteúdo reduzido por obra do legislador constituinte (derivado).

Na mesma ordem de ideias, Carrazza (2012) afirma que os princípios constitucionais tributários e as imunidades são vedações ao poder de tributar e traduzem as reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. Configuram-se, assim, cláusulas perenes, pétreas e insuprimíveis (MARTINS, 2004, p. 219).

Especificamente no que toca ao objeto do presente estudo (segurança jurídica enquanto direito fundamental do cidadão-contribuinte), Ávila (2021, p. 251) ao introduzir o que denomina regras de competência e de direitos processuais que protegem o particular frente ao Estado, aduz que o cidadão não pode ser surpreendido com mudanças procedimentais nas quais confiou e com as quais poderá proteger os seus direitos fundamentais. Desta forma, cabe ao Estado de Direito proteger o cidadão contra o exercício arbitrário das competências administrativas, dentre elas, as tributárias.

Nessa esteira de raciocínio, passa-se à análise dos princípios que limitam, informam e orientam a atividade tributária, postos pela ordem constitucional em homenagem à segurança jurídica.

#### a) Legalidade e tipicidade tributárias

Para que uma norma seja válida deve estar adequada à Constituição (princípio da supremacia constitucional ou Estado de Constituição – *Verfassungsstaat*), já não bastando o que existia nos sistemas anteriores em que se tinha a soberania do legislador e a simples conformidade com a lei (PAULSEN, 2005, p. 184).

É o que aduz Pedra (2020, p. 197), acerca da necessidade de que seja preservado o princípio da supremacia constitucional, que indica que a Constituição é a mais elevada norma do ordenamento e que acima dela nenhuma outra norma de existência concreta existirá, de forma a preservar sua força normativa e proteger os valores certeza e segurança jurídica.

Conforme explicam Fabriz e Silva (2018, p. 3302), com o surgimento do Estado de Direito – substituto do Estado Absolutista – a legalidade passou a ser vista como sinônimo de legitimidade de uma legislação ou dos atos do governante. Entretanto, isso não significa que a presunção de legalidade dos atos do Poder Público não possa ser, nos dias atuais, afastada. Trata-se, apenas, de uma presunção relativa, não absoluta, cabendo prova em sentido contrário, portanto.

Além da previsão geral da legalidade (art. 5.º, II, da CF/88), em matéria tributária essa necessidade de lei é especificamente ditada no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece a vedação de que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado sem lei formal que assim estabeleça. A regra não comporta exceções (quanto à criação de tributos) e na maioria dos casos exige-se apenas lei ordinária, não sendo necessária lei complementar para tanto<sup>21</sup>.

Paulsen (2005) aduz que o princípio da legalidade constitui direito fundamental (cláusula pétrea) e suas atenuações estão dispostas expressa e taxativamente no texto constitucional de 1988. Para Souza (1998, p. 8), de todos os princípios constitucionais o mais importante é o da legalidade na tributação (art. 150, I), constituindo autêntica garantia fundamental para o contribuinte.

Corroborar-se com esse pensamento, pois o mínimo que se tem para a caracterização de um Estado de Direito é a submissão de todos – governantes e governados – ao império da lei. A questão relacionada a quem produz essas leis e a forma através da qual elas são produzidas está relacionada ao nível de democracia existente em dada organização social (Estado Democrático).

Schoueri (2018, p. 292) esclarece que a ideia de legalidade é própria do Estado de Direito e, no trato tributário, é anterior até mesmo ao Estado de Direito e se traduz no direito de que aqueles que irão suportar a carga tributária sejam consultados a respeito.

---

<sup>21</sup> As espécies tributárias que demandam lei complementar para sua criação estão expressamente previstas nos artigos 148 (empréstimo compulsório), 153, VII (imposto sobre grandes fortunas), 154, I (impostos da competência residual federal) e 195, §4.º (contribuições sociais previdenciárias residuais).

Acerca dessa consulta ou consentimento popular, Batista Júnior (2001, p. 46-49) registra que a Magna Carta de 1215 consignava em seu art. XII que nenhum auxílio ou contribuição seria estabelecida sem o consentimento do conselho do reino (“Princípio do Consentimento dos Tributos” pelos súditos), algo que confere relativa proteção para o contribuinte, da época, contra os possíveis abusos da monarquia.

Esse consentimento popular se faz necessário tanto na etapa de outorga de competências constitucionais (legislador constituinte), como por ocasião do exercício das competências constitucionalmente outorgadas (legislador infraconstitucional).

Adverte Schoueri (2018, p. 319), que o princípio da legalidade impõe que a própria lei fixe todos os parâmetros para a tributação, não havendo espaço para juízo de conveniência ou oportunidade.

Embora a Constituição possa apresentar lacunas, carecendo assim de integração (e não, apenas, de interpretação), conforme observa Pedra (2020, p. 153), isso não significa dizer que o legislador possa atuar fora da margem de liberdade que a própria Constituição lhe conferiu – legalidade e supremacia constitucional. O princípio da legalidade também consta no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que, em seu art. 97, I e II, aduz que somente a lei poderá instituir tributos ou proceder à sua extinção, bem como majorá-los ou reduzi-los.

Ainda de acordo com o artigo 97 do CTN, a fixação dos elementos determinantes da relação jurídico-tributária (fato gerador da obrigação principal, alíquota e base de cálculo etc.) deverão, por igual modo, ser objeto de lei formal, assim como a cominação de penalidades e seus respectivos valores para atos considerados (em lei) como infração à legislação tributária (incisos III a VI).

Importante destacar que o CTN, em seu art. 97, ao elencar as matérias afetas à legalidade, vai além do que prescreve o texto constitucional, na medida em que estabeleceu que a criação e a determinação do valor das penalidades tributárias são temas reservados à lei formal. A mesma conclusão se extrai quanto à reserva da lei para a extinção ou redução no valor dos tributos ou das penalidades.

Com inteiro acerto, a norma geral tributária (art. 97/CTN), em seu §2.º, ressaltou da legalidade formal a correção do valor monetário da base de cálculo do tributo, por considerar que – neste caso – não haverá aumento, mas, simplesmente, uma reposição da perda de valor da moeda decorrente do fenômeno inflacionário.

Como se vê, a lei formal deverá descrever todos os elementos necessários para a formação e quantificação da relação jurídico-tributária, assinalando o início, o meio e o fim dessa relação.

Percebe-se o que há por trás dessas exigências - segurança jurídica, bem como o respeito à democracia, já que ao reservar esses temas à edição de uma lei formal, necessariamente, haverá participação popular, em tese contida (implicitamente) na manifestação de vontade expressa dos representados do povo (Legislativo).

Paulsen (2005, p. 227), por sua vez, destaca a importância da publicação da lei como ato que complementa o processo legislativo, assinalando o ingresso da nova lei na ordem jurídica (antes da publicação da lei não há possibilidade alguma de produzir efeitos).

Ao lado do princípio da legalidade se tem o princípio da tipicidade cerrada, no sentido de que o tributo – por representar restrição constitucional a direito fundamental (propriedade) – só pode ser validamente exigido se o fato ocorrido ajustar-se rigorosamente, corresponder fielmente, a uma hipótese de incidência prescrita legalmente e editada de acordo com o arquétipo constitucional. Em outras palavras, a lei somente será aplicável se o fato corresponder aos elementos que lhe foram descritos, atraindo a fiel aplicação da norma - fato típico e juridicamente relevante para formação da relação tributária.

Neste sentido, Hensel (1956, p. 148) apud Jarach (1956) versa que “*Il comando – tu devi pagare delle imposte – é sempre condizionato dalla frase: se tu realizzi la fattispecie legale*”<sup>22</sup>.

A legalidade e a tipicidade tributárias prestigiam a segurança jurídica representando um mínimo de previsibilidade do direito na defesa do administrado e na busca da preservação do Estado Democrático de Direito.

No que toca à certeza e previsibilidade do Direito, Bobbio (1951, p. 150) chega a afirmar que “ou o Direito é certo ou nem mesmo é Direito”. Daí a importância da segurança jurídica em seu aspecto de previsibilidade e certeza do direito aplicável para aquela relação jurídica, o que pode ser – minimamente – concretizado através da legalidade.

b) Reserva da Lei Complementar (art. 146/CF).

---

<sup>22</sup> “Só deves pagar tributo se realizas o fato imponiblel” (Tradução do Autor).

De acordo com o artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) alguns temas tributários foram reservados à lei complementar, situação em que a edição de lei ordinária para trata-los levaria a uma inconstitucionalidade por vício formal.

Como se sabe, a lei complementar é um veículo normativo que exige um quórum qualificado<sup>23</sup> (maioria absoluta) para sua aprovação se comparada à lei ordinária (maioria relativa), o que favorece a estabilidade e confiabilidade do ordenamento, pois requer um grau de maior representatividade popular, conferindo maior segurança jurídica aos assuntos nela versados.

Machado (2008, p. 184) advoga a tese de superioridade hierárquica da lei complementar face à lei ordinária, independentemente da matéria versada, como forma de preservar a segurança jurídica.

Esse entendimento, embora seja razoável do ponto de vista da estabilidade do direito, não encontrou respaldo na jurisprudência constitucional brasileira, por entender que a questão não seria propriamente de hierarquia, mas apenas de distribuição de matérias (reserva) entre as espécies legais<sup>24</sup>.

Ávila (2021, p. 257) assevera que o estabelecimento de uma regra de reserva da lei complementar para determinados temas e para a realização de determinadas finalidades conduz à garantia da segurança jurídica como “segurança do Direito e pelo Direito”. Isso, ainda segundo o autor, não apenas para garantir uma relação de confiabilidade recíproca entre o cidadão e os entes políticos, mas também entre os próprios entes federados.

Os temas tributários reservados constitucionalmente ao legislador complementar nacional revelam a importância de sua função uniformizadora e estabilizadora do direito, sendo a lei complementar o veículo necessário para dispor sobre normas gerais em matéria tributária cuja observância é obrigatória por todos os entes da federação, bem como regular as imunidades, além de “dispor sobre conflitos de competência” ativa em matéria tributária (art. 146, I a III).

Especificamente quanto à tarefa designada ao legislador de editar normas gerais, na forma de diretrizes e preceitos estruturantes para as demais normas, observa-se o escopo constitucional de harmonizar, conferir coerência e uniformidade

---

<sup>23</sup> CF/88, art. 69.

<sup>24</sup> Acórdão Eletrônico DJe-122. Supremo Tribunal Federal, RE 509300 AgR-EDv, Relator (a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2016.

a determinados temas sensíveis da tributação, daí a necessidade de serem expedidas na forma de lei complementar de caráter nacional (da federação).

A ideia é a de que, ao veicular lei complementar nacional que dispunha sobre fato gerador, contribuintes e base de cálculo de impostos, decadência e prescrição tributárias, obrigação e crédito tributários etc. se evite que cada ente da federação regule – ao seu exclusivo talante – aspectos essenciais da relação jurídico-tributária, gerando insegurança ao cidadão-contribuinte.

Nos dizeres de Pizolio Júnior (1996, p. 187) as leis complementares veiculam normas que se vocacionam a estipular os parâmetros normativos de ordem genérica a serem obedecidos pelo legislador ordinário por ocasião do exercício da sua competência tributária.

Com isso se permite que a União (legislador complementar nacional) trace as linhas gerais do ordenamento jurídico-tributário do Estado Nacional, sem descer ao campo reservado às autonomias locais, completando a efetividade dos preceitos expressos e desenvolvendo os princípios decorrentes do sistema, garantindo sua unidade e uniformização racional (SOUZA, 1998, p. 11-13). Desta forma, a necessidade de levar ao legislador complementar nacional alguns dos temas mais sensíveis da tributação se justifica pela uniformização que tais normas gerais visam conferir.

Evita-se com isso, por exemplo, que cada estado disponha diferentemente, acerca da base de cálculo do ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços), do ITCMD (imposto sobre a transmissão de bens, *causa mortis* ou doação), ou que estabeleça prazos decadenciais e prescricionais diversos, o que geraria profunda insegurança jurídica.

Portanto, essa necessária uniformização confere um pouco de estabilidade e certeza às normas tributárias, evitando que cada ente da federação – com suposto arrimo em sua autonomia política (pacto federativo) – possa dispor sobre tais assuntos como bem entender, criando um ambiente inseguro para os contribuintes e para o mercado econômico como um todo.

#### c) Irretroatividade (art. 150, III, “a”)

A Constituição do Império, de 25 de março de 1824, já prestigiava a irretroatividade da lei deixando claro que a segurança jurídica não é inovação da forma Republicana de Governo.

Art.179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

- I. Nenhum Cidadão póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei;
- II. Nenhuma Lei será estabelecida sem utilidade publica;
- III. A sua disposição não terá effeito retroactivo (BRASIL, 1824).

Por igual modo, a Constituição da República, de 24 de fevereiro de 1891:

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:

- 1) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;
- 2) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
- 3) prescrever leis retroativas.

A Constituição Federal de 1988 trouxe a garantia fundamental, como cláusula geral, de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, logo em seu artigo 5.º, inciso XXXVI.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, 1942), por sua vez, enquanto regramento geral de aplicação do direito, prestigia e conceitua, em seu artigo 6.º, §1.º, o ato jurídico perfeito como sendo aquele consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

Os §§ 2.º e 3º, por igual modo, definem os direitos adquiridos e a coisa julgada, como sendo, respectivamente, os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem e a decisão judicial que já não caiba mais recurso.

Como se percebe, são limites impostos pela ordem jurídica em homenagem à certeza e estabilidade das relações sociais travadas sob o manto do direito. A irretroatividade vem reforçar o papel da legalidade, no âmbito de um Estado de Direito.

Conforme advertem Vieira e Valle (2021, p. 325), não é razoável atribuir à irretroatividade um papel secundário na busca pela segurança jurídica; mas sim, um “papel mais específico do que o da Legalidade”. Isso se dá porque o comando constitucional busca restringir os efeitos da lei nova ao presente ou ao futuro, para que a regra de hoje não pretenda disciplinar fatos ocorridos no passado.

Seguindo esse raciocínio, se pode perceber que a cautela constitucional foi além da legalidade para garantir, de forma expressa e especificamente no campo tributário, que não poderá haver cobrança de tributo em relação a fatos ocorridos anteriormente ao início da lei que os houver instituído ou majorado (art. 150, III, “a”). Referido mandamento não comporta exceção alguma no texto constitucional, no que toca à criação ou majoração de tributo.

Explica Pedra (2020, p. 301) que, ao se afirmar que quando um novo significado é atribuído à norma constitucional, será necessário resguardar deste novo entendimento as relações jurídicas havidas no passado; pois, conforme o autor, “a segurança jurídica deve estar presente na sociedade” por representar a “certeza de agir conforme os padrões comportamentais em vigor”. Ainda conforme o constitucionalista, “as pessoas precisam saber como devem comportar-se perante a comunidade em que vivem, e isso é incompatível com a retroatividade das normas”.

Percebe-se que a irretroatividade tributária está baseada no prestígio à segurança jurídica, princípio que deve conduzir os coadjuvantes da relação tributária (legislador e aplicador da lei) e tem por finalidade conferir estabilidade aos direitos constitucionalmente assegurados e previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos dos atos normativos (conhecimento prévio da carga tributária).

É tarefa do Estado de Direito promover os ideais de confiabilidade e previsibilidade da ordem jurídica que traduzem segurança jurídica para o administrado frente ao Poder Público em todas as suas esferas, instâncias e dimensões.

Nos dizeres de Mendonça (1996, p. 74), os efeitos das normas jurídicas atualmente válidas não podem ser objeto de modificação por normas vindouras, pois o contribuinte apresenta maiores condições de confiar tanto na permanência das normas e dos seus efeitos antevistos quanto no caráter vinculado do ordenamento.

A irretroatividade da lei tributária representa, assim como os demais princípios versados neste tópico, cláusula pétrea ou limitação material ao poder de reforma, não podendo ser abolida sequer através de emenda constitucional (art. 60, §4º, IV, CF).

No âmbito do direito norte-americano, Silva (2001, p. 96-97) observa que a proibição de tributação retroativa não é absoluta, havendo flexibilidade por não haver impedimento expresso na Constituição dos EUA da forma como há no Brasil, o que fragiliza o Estado de Direito.

A estabilidade das relações ou situações jurídicas é ideal subjacente ao valor segurança jurídica, o qual pode ser encarado, inclusive, como direito fundamental do

cidadão-contribuinte em um Estado de Direito. Nessa esteira de raciocínio, a certeza e a estabilidade da ordem jurídica são preceitos que se equiparam, axiologicamente, à própria existência desta. A proteção à legítima confiança do contribuinte ou à expectativa do administrado, por seu turno, é princípio interligado à boa-fé administrativa.

O mesmo pode ser dito quanto um mínimo de certeza jurídica, necessária para proteger o contribuinte contra mudanças repentinas no modo de agir da Administração Tributária, nas leis ou nos entendimentos jurisprudenciais pátrios. Neste sentido, leciona Novoa (2000, p. 91):

*Si entendemos por ordenamiento financeiro el conjunto de normas que disciplinan la actividad financeira del Estado y demás entes públicos y, por tanto, también la actividad tributaria, lo primero que hay que apuntar es que tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o “seguridad a través del Derecho”. La existencia de un ordenamiento jurídico, es fruto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada.*

Para Cunha (2011, p. 58) “a segurança não chega a ser uma ideia reguladora, porque não pode ser assumida como uma previsibilidade absoluta”; mas sim no âmbito do que chama de “dupla previsibilidade: possibilidade de conhecimento e possibilidade de ocorrência do previsível”.

A premissa utilizada pelo referido autor para chegar a essa conclusão é a de que “segurança jurídica é segurança no Direito, é a possibilidade de conhecimento que confere previsibilidade de comportamentos” (CUNHA, 2011, p. 57).

A previsibilidade de comportamentos, ainda que mínima, é intrínseca ao valor segurança jurídica e traduz estabilidade do direito e, em última análise, propicia a pacificação social, notadamente quanto a um ponto sensível que é a tributação.

A irretroatividade da lei – especificamente quando visa impor qualquer tipo de ônus ou sanção – é umas das maiores conquistas constitucionais e revela o apreço que o Estado de Direito nutre pela segurança jurídica.

A segurança jurídica ostenta, assim, um aspecto bilateral, caracterizado não só pela preservação do passado conferido pela irretroatividade normativa; mas também pela previsibilidade do futuro – possibilidade de planejamento (não surpresa) – que, por sua vez, é reforçada pela exigência de um lapso temporal entre a vigência da norma e o início da produção de seus efeitos plenos, conforme se passa a demonstrar.

d) Anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”)

O princípio da anualidade tributária foi o precursor do princípio da anterioridade como está posto hoje. A constituição pretérita de 1946 trazia a regra da anualidade tributária no sentido de que a lei orçamentária conteria, além da fixação da despesa para o ano seguinte, autorização para arrecadar tributo, ambas válidas para o período de um ano (anualidade orçamentária). Verificou-se assim a anualidade tributária nas Constituições do Brasil (1946), da Alemanha (1949), da França (1958), de Portugal (1976) e da Espanha (1978).

A Emenda Constitucional n.º 01, de 1969, à Carta de 1967, substituiu a anualidade tributária pela anterioridade, que permaneceu até os dias atuais, proibindo a cobrança de tributo (eficácia da norma) dentro do mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou o majorou.

A exigência constitucional impõe que, uma vez publicada uma lei que tenha criado novo tributo ou majorado tributo já existente, seus efeitos ocorrerão somente a partir do exercício seguinte ao que ocorrer essa publicação. Com isso se reforça a calculabilidade do direito pela “não surpresa”, indo ao encontro da noção que se tem de segurança jurídica.

Rabello Filho (2022, p. 100-103) aduz que o princípio da anterioridade da lei tributária representa inequívoca forma de conferir efetivação ao sobreprincípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o contribuinte saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte terá uma carga tributária nova ou majorada – previsibilidade objetiva da ação estatal – viabilizando um mínimo de planejamento (não-surpresa).

Assim, não basta a vedação de que os efeitos de uma lei publicada (instituidora ou que majore tributo) retroajam; é preciso mais. Além de não retroagir, referida norma somente poderá produzir efeitos no exercício seguinte ao que ocorreu sua publicação oficial. Por exercício financeiro, tem-se o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, conforme prescreve o artigo 34, da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro e orçamentário.

Veja-se que a Constituição Federal de 1988 caminhou bem ao se reportar aos efeitos da norma (“é vedado cobrar tributo...”), se comparado ao texto constante no CTN (“entram em vigor”...). Isso porque a lei que majora ou que cria tributo novo entra em vigor na data de sua publicação (vigência); porém, sua eficácia é que restará comprometida por um período de tempo até que sobrevenha o exercício seguinte.

Não se deve confundir, nessa ordem de ideias, “vigência” de uma norma com a sua “eficácia”. A norma que cria tributo ou majora tem sua vigência na data de sua publicação (salvo eventual *vacatio legis*, posta na própria lei<sup>25</sup>), podendo ser, inclusive, objeto de revogação legislativa, ou até mesmo ter sua validade cessada pelo Poder Judiciário, não chegando – possivelmente - sequer a produzir efeitos em tais casos. Daí que eficácia não deve ser confundida com vigência de uma norma<sup>26</sup>.

A vigência diz respeito à aptidão de uma norma existente (já publicada) ser aplicada a partir de determinado marco temporal. A eficácia, por sua vez, diz respeito à produção de efeitos de uma norma existente (publicada) e presumidamente válida até prova em sentido contrário (invalidade formal ou material). A validade ou invalidade da norma pressupõe, portanto, a sua existência (PONTES DE MIRANDA, 2012). Para produzir efeitos, é preciso existir (publicação), estar em vigência e ser presumidamente válida, portanto.

Por sua vez, como está posto no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o princípio da anterioridade tributária não diz respeito à proibição de surtir efeitos (eficácia) da norma instituidora ou majoradora de tributo; mas sim, refere-se à vigência (“entram em vigor”). Ademais, outra diferença é que na literalidade do CTN (art. 104) a proibição em referência somente se aplicaria aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Como se vê, o legislador constituinte originário de 1988 não recepcionou por completo o CTN em seu art. 104 (anterioridade tributária), na medida em que: a) referiu-se à eficácia e não à vigência (o que parece ser melhor em termos terminológicos, por espancar discussões potencialmente causadoras de insegurança jurídica); e, b) não se restringiu a determinadas categorias de impostos. Desta forma, reafirma-se que o legislador constituinte caminhou bem, evoluindo na precisão conceitual e na abrangência de conteúdo. Mas será que a proibição de retroatividade da norma, acrescida da observância à anterioridade do exercício tem o poder de assegurar o contribuinte em face de uma surpresa tributária?

e) Anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”)

Essa exigência foi acrescentada por obra do legislador constituinte derivado (EC 42, de 19/12/1993) que caminhou bem ao observar que apenas a anterioridade do exercício não protegia o contribuinte, eis que era comum – até então – leis que

---

<sup>25</sup> Art. 1.º, Decreto-Lei 4.657, de 04/09/1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

<sup>26</sup> Art. 6.º, Decreto-Lei 4.657, de 04/09/1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

criavam novas espécies tributárias ou que aumentavam espécies já existentes serem publicadas no final do mês de dezembro, muitas vezes nos últimos dias do ano – fenômeno conhecido como “réveillon tributário”.

É um incremento à anterioridade do exercício, conferindo maior efetividade ao princípio da não surpresa, conforme observa Paulsen (2005, p. 236), ao mencionar que a exigência veio atender a uma necessidade dos contribuintes, prestigiando a segurança jurídica em matéria tributária; pois, não raro, existiam até mesmo edições extras de Diário Oficial, publicadas em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tenha chegado a circular e que no dia seguinte já geravam obrigações tributárias ou majoravam as já existentes, sem que o contribuinte tenha tomado conhecimento.

Referido autor (2005, p. 235) observa que a anterioridade mínima é assim chamada justamente por estabelecer um prazo mínimo de 90 dias a ser observado para que uma lei instituidora ou majoradora de tributo possa incidir, reforçando a garantia da anterioridade do exercício.

A anterioridade “nonagesimal”, “mitigada” ou simplesmente, “noventena”, veio, portanto, como um reforço à segurança jurídica impondo a necessidade de um interstício mínimo de 90 dias contados da data da publicação da norma para que esta possa produzir efeitos, sem prejuízo da anterioridade do exercício (alínea “b” do inciso III do art. 150, da CF/88). A norma estará vigente, mas suspensa a produção de seus efeitos, por no mínimo 90 dias.

Assim, por exemplo, se uma lei cria um tributo até então inexistente é publicada em 30 de dezembro do ano X, não estará hábil a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro do ano X+1; mas, tão somente, a partir de 30 de março (90 dias contados da data de sua publicação). Se o aplicador da norma pretende que no dia 01 de janeiro do ano X+1 o tributo já possa ser exigido, deverá a respectiva lei ser publicada até 30 de setembro do ano X.

Por outro lado, caso a norma tenha sido veiculada em 10 de agosto do ano X, em regra, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano X+1, eis que uma garantia fundamental maior não pode ser substituída por outra garantia de menor abrangência.

Nessa esteira de raciocínio, todos esses princípios – em que pese possam ser considerados regras – representam autênticas limitações constitucionais materiais ao poder de reforma (“cláusulas pétreas”) e, desta feita, não tem espaço o raciocínio

segundo o qual a “noventena” haveria revogado a “anterioridade do exercício” – uma garantia constitucional mais abrangente não pode ser substituída por outra menos abrangente (cláusula do não retrocesso<sup>27</sup>).

f) Das exceções aos princípios acima enumerados – relativizações em prol de outros valores constitucionais

Entre as competências tributárias distribuídas constitucionalmente, existem algumas, notadamente da espécie impostos, que são classificadas teoricamente como “extrafiscais”, em face de sua destacada finalidade ou função regulatória, de controle, de estímulo ou desestímulo a determinadas condutas.

Em tais casos, a receita tributária que lhes é decorrente não representa o principal motivo para sua criação ou para a determinação de seus valores. A receita (finalidade fiscal ou arrecadatória) acaba figurando como um efeito secundário ou colateral do tributo, pois a tributação visa – em tais casos – uma finalidade que vai além do mero financiamento estatal (daí o uso do prefixo “extra”, no sentido de “ir além”). O tributo extrafiscal visa, mais do que arrecadar, intervir numa determinada situação formada, ou antevista, de cunho social ou econômico.

Notadamente, os impostos classificados teoricamente como extrafiscais estão dispensados constitucionalmente de alguma das anterioridades, ou até mesmo de ambas (do exercício e nonagesimal), bem como da exigência de lei, no que concerne ao aumento ou diminuição de suas alíquotas (apenas quanto a isto). Abaixo, o quadro 2 ilustra essa situação:

**Quadro 2 – Impostos extrafiscais.**

<b>Imposto</b>	<b>Legalidade</b>	<b>Anterioridade do Exercício</b>	<b>Anterioridade Nonagesimal</b>
de importação	Dispensado	Dispensado	Dispensado
de exportação	Dispensado	Dispensado	Dispensado
sobre operações financeiras	Dispensado	Dispensado	Dispensado
sobre produtos industrializados	Dispensado	Dispensado	Não Dispensado

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Os impostos aduaneiros que incidem sobre a importação e sobre a exportação (II e IE), por exemplo, estão dispensados tanto da anterioridade do exercício como da

<sup>27</sup> CF/88, art. 5.º, §§ 1.º e 2.º.

“noventena”, assim como da legalidade, no que toca a definição de suas alíquotas, pelo fato de que sua finalidade extrafiscal exige celeridade quanto às decisões do governo, atuando a tributação como mecanismo de controle das importações, podendo ser utilizado, por exemplo, como instrumento de proteção de determinado setor da indústria nacional que esteja sofrendo dificuldades em face da concorrência de produtos similares estrangeiros, conforme observa Alexandre (2021, p. 692). Atuam assim, no estímulo ou desestímulo das importações e exportações de determinados bens, conforme o caso.

O mesmo ocorre com o IOF (imposto sobre operações financeiras), em razão de funcionar como importante instrumento de controle no mercado financeiro, controle inflacionário, política de câmbio, crédito e securitária.

No caso do IPI (imposto sobre produtos industrializados), cuja extrafiscalidade decorre do princípio da seletividade (alíquotas inversamente proporcionais ao grau de essencialidade do bem<sup>28</sup>), o legislador constituinte derivado não dispensou a fixação de suas alíquotas do cumprimento da anterioridade nonagesimal, possivelmente pelo fato de que a arrecadação do IPI é a segunda maior entre os impostos federais (só perde para o imposto de renda), o que demonstra que sua finalidade fiscal ganhou relevância, conforme observa Alexandre (2021, p. 717).

Contudo, é bem verdade que as relativizações a tais princípios não são exclusivas dos impostos extrafiscais. Existem outros tributos que o legislador constituinte optou por dispensá-los, em face do caráter presumidamente urgente e extraordinário das despesas que por eles deverão ser acobertadas.

É o caso do empréstimo compulsório<sup>29</sup> (exige lei complementar para sua criação, mas está dispensado das anterioridades no caso de calamidade pública ou de guerra externa) e do imposto extraordinário de guerra<sup>30</sup> (exige lei ordinária para sua criação, mas está dispensado das anterioridades), ambos da competência federal. Há casos, porém, que se resumem a uma mera opção política do legislador constituinte, ao dispensar, por exemplo, a determinação da base de cálculo de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), bem como sobre a propriedade veicular automotora (IPVA) do cumprimento à noventena.

---

<sup>28</sup> Art. 153, § 1º, I, CF/1988

<sup>29</sup> Art. 148, CF/1988.

<sup>30</sup> Art. 154, II, CF/1988.

Por igual modo, sem aparente justificativa extrafiscal ou de urgência, o legislador constituinte dispensou da anterioridade do exercício e da legalidade a fixação das alíquotas dos tributos estadual ICMS e federal CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico), em se tratando de suas incidências sobre combustíveis, lubrificantes, derivados de petróleo e gás natural.

Como se vê, essas relativizações, que aparentemente fragilizam o valor jurídico segurança, se justificam, em sua maioria, em razão de outros interesses que foram contrapostos e sopesados.

## 2.2 NORMAS GERAIS PROTETIVAS DA SEGURANÇA JURÍDICA POSTAS NO CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Além dos princípios constitucionais acima elencados, têm-se várias normas gerais constantes no texto do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que exercem o papel de proteger a legítima confiança do contribuinte, resguardando-o de uma surpresa negativa, na busca por trazer um pouco de estabilidade e confiabilidade na relação jurídico-tributária.

Destacam-se as seguintes previsões contidas no CTN, entre outras que serão objeto de análise mais detida logo adiante neste tópico:

- Exigência de lei expressa para determinados assuntos (arts. 97 e 128, entre outros);
- A vedação de que os decretos em matéria tributária possam dispor de assuntos reservados à lei, ostentando densidade normativa (art. 99);
- A exclusão de penalidades eventualmente impostas ao contribuinte que observou normas complementares tributárias (parágrafo único do art. 100);
- O princípio da anterioridade do exercício (art. 104);
- As regras de supressão de lacunas que prestigiam os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias (art. 108 e parágrafos);
- A proibição de que a lei tributária venha a redesenhar competências tributárias traçadas constitucionalmente, mediante a alteração dos institutos, conceitos e formas do direito privado (art. 110);
- A taxatividade das hipóteses de suspensão de exigibilidade, modificação, extinção ou exclusão de um crédito tributário regularmente constituído (art. 141);
- O conceito e o rigor procedimental da atividade administrativa de lançar tributo (art. 142 e parágrafo único);
- A relativa imutabilidade de um lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (art. 145);
- A proibição de aplicar retroativamente uma mudança no critério jurídico adotado na atividade de lançamento relativamente a sujeitos passivos já cientificados do critério anteriormente adotado (art. 146);
- As normas de decadência e prescrição tributárias, tanto as prejudiciais ao sujeito ativo, como ao passivo (arts. 150, §4.º, 168, 169, 173 e 174);
- A proteção contra revogação de isenções do tipo “condicionadas” e concedidas por prazo certo (art. 178); e, entre outros,
- A exigência de consolidação anual da legislação de cada tributo (art. 212).

As referidas normas gerais de Direito Tributário, trazidas pelo legislador nacional, são de observância obrigatória por todos os entes da federação (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios) e visam assegurar o direito fundamental à segurança jurídica, garantindo ao contribuinte um mínimo de cognoscibilidade, previsibilidade e estabilidade na atuação dos agentes públicos e da elaboração da própria legislação, prezando pelo prestígio da boa-fé objetiva do administrado e protegendo a confiança que este depositou no sistema.

O conceito jurídico de tributo trazido logo em seu artigo 3º, como sendo toda prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada já denota segurança jurídica por revelar a necessidade, não apenas de lei para descrever os elementos da relação jurídico-tributária, mas também por deixar nítido que o lançamento, cobrança e arrecadação de tributos não poderão ser objetos de discricionariedade alguma (juízo de valor, por parte do agente público, quanto à oportunidade e conveniência).

Ademais, a lei nacional ao estabelecer um conceito jurídico de tributo, acaba por fazer a necessária distinção entre este e as demais prestações pecuniárias (receitas) auferidas pelo Estado, permitindo a identificação do regime jurídico aplicável à espécie (de direito público ou de direito privado – de natureza tributária ou não tributária/preço público).

Em seguida, privilegiando a essência ao invés da forma, o artigo 4.º prescreve que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante a denominação dada e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal de sua receita. Essa disposição evita que o poder tributante tente disfarçar a natureza tributária de uma prestação pecuniária cobrada, fugindo dos limites jurídicos a ela pertinentes (legalidade, irretroatividade, anterioridades, não-confisco etc.), dando-lhe uma estrutura formal diversa (primazia do conteúdo perante a forma).

Na mesma ordem de ideias, se tem o conceito jurídico de exercício do poder de polícia administrativa (art. 78) e a identificação posta no artigo 79 para os serviços específicos e divisíveis hábeis a configurar fato gerador de taxas, que em muito prestigiam a certeza do direito e em muito corroboram com a aplicação (tipicidade) da Constituição Federal, no que toca ao exercício da competência tributária comum a todos os entes da federação contida no art. 145, II, da CF/88.

Idêntico prestígio pode ser constatado no conceito de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43/CTN) o qual evita que a administração tributária, ou o próprio legislador federal, intente fazer incidir o respectivo imposto sobre o que não acarrete acréscimo patrimonial (riqueza nova), infringindo a tipicidade e gerando incertezas jurídicas sobre a incidência ou não do imposto em questão.

O conceito de produtos industrializados, estampado no parágrafo único do art. 46, do CTN, para fins de incidência do IPI (imposto sobre produtos industrializados) segue a mesma lógica de concorrer para uma definição clara de conceitos colaborando com a aplicação do princípio da tipicidade tributária – “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo” (BRASIL, 1966).

A definição das categorias ou espécies de normas que compreendem o conceito de legislação tributária e a própria subdivisão legal (estruturação) das normas complementares com sua subordinação hierárquica às demais espécies normativas (leis, tratados internacionais e decretos) em muito contribuem para conferir estabilidade e previsibilidade ao direito, evitando desrespeito à hierarquia e à segurança jurídica (arts. 96 e 98 a 100, do CTN).

As regras próprias de integração (supressão de lacunas) da legislação tributária (art. 108/CTN), bem como sobre vigência no tempo e no espaço, estas últimas com previsão expressa – naquilo que o CTN for omissa – de aplicação subsidiária da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n.º 4.657, de 04/09/1942) têm o mesmo escopo aqui observado.

Merecem igual destaque as hipóteses em que a legislação será interpretada literalmente (art. 111/CTN) por representarem situações de exceção à regra geral da tributação, da manutenção da exigibilidade do crédito tributário e das obrigações acessórias ou instrumentais; e que, por isso mesmo, deverão ser interpretadas apenas gramaticalmente quanto aos efeitos (não restritivos; muito menos ampliativos).

Têm-se também as hipóteses previstas no CTN em que a lei será aplicada de forma retroativa (art. 106) ou interpretada de forma mais benéfica (art. 112), visando beneficiar o contribuinte infrator em caso de dúvidas quanto aos elementos fáticos da conduta descrita como ação ou omissão contrária à legislação tributária. Fora de tais situações expressamente previstas nas referidas normas, não haverá que se falar em aplicação retroativa ou de interpretação mais favorável ao sujeito passivo.

O art. 110 revela a essência do direito tributário como sendo “direito de superposição” (MICHELI, s.a, *apud* SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001) por captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros campos do mundo jurídico.

Quanto a esse dispositivo, observa Amaro (2004, p. 102) que a lei tributária não poderá alterar apenas os conceitos, institutos e formas de direito privado empregados no desenho constitucional das competências tributárias, mas também, nenhum preceito de direito público poderá ser desnaturado pela norma tributária com o intuito de ampliar seu âmbito de eficácia.

O Código Tributário Nacional, no intuito de evitar que os entes da federação adotem roupagens das mais diversas quanto às obrigações tributárias, as classificou em principais (pagar tributo ou penalidade pecuniária – arts. 113, § 1º e 114) ou acessórias (uma ação, exceto pagar, ou omissão, exigidas no interesse da fiscalização e da arrecadação – art. 113, §§ 2º e 3º e art. 115).

No que toca às denominadas obrigações tributárias acessórias, Tavares e Pedra (2013, p. 205), lembram que é permitido ao Estado instituir obrigações de fazer (emitir nota fiscal, apresentar declaração contendo informações econômico-fiscais etc.) e de não fazer (não embarçar a fiscalização, não transportar mercadoria desacompanhada de nota fiscal) cuja finalidade é facilitar a fiscalização e exigir o efetivo cumprimento do dever fundamental de pagar tributo.

Anotam Fabriz, Siqueira e Felício (2019, p.5) que as obrigações acessórias dizem respeito a prestações, positivas ou negativas, no interesse das atividades arrecadatória e fiscalizatória tributária, das quais são exemplos a emissão de nota fiscal, de inscrever-se no CNPJ, o preenchimento de guias de recolhimento, a escrituração de livros, a apresentação de declarações, a promoção de levantamentos, a manutenção de dados e documentos à disposição das autoridades e a abstenção quanto a qualquer impedimento de acesso de tais registros às autoridades competentes, bem como não transportar mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

As normas gerais que dispõem sobre o aspecto temporal do fato gerador tributário, especialmente em se tratando de negócios jurídicos condicionais (arts. 116 e 117), conferem um mínimo de previsibilidade quanto ao momento em que se pode considerar surgida a obrigação tributária, de forma a autorizar a feitura do lançamento e a consequente exigência do tributo.

A previsão de que para fins de configuração do fato gerador da obrigação tributária principal se deve abstrair a validade jurídica e os efeitos dos atos praticados e dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118) é uma reafirmação de que no âmbito da relação tributária a essência deve prevalecer sobre a forma e de que o aspecto (conteúdo) econômico deverá prevalecer, ainda que diante de atos ilícitos ou inválidos juridicamente.

Nessa ordem de ideias, ainda segundo o preceito, os atos praticados pelos particulares em desacordo com as formalidades civilistas ou tidos, até mesmo, como crime ou contravenção penal serão igualmente tributados (*pecunia non olet*), o que resulta em prestígio ao valor jurídico isonomia tributária (art. 150, II, CF/88) e seu princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1.º, CF/88).

A definição geral dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária (arts. 119 a 123/CTN), bem como as regras gerais para atribuição de responsabilidade solidária passiva e a determinação de seus efeitos já previamente traçados (arts. 124 e 125/CTN), conferem previsibilidade e relativa certeza das consequências fiscais dos atos praticados pelos particulares.

A exigência de lei formal para atribuir responsabilidade tributária à terceira pessoa vinculada indiretamente ao fato gerador tributário (art. 128/CTN) é, por si só, bastante reveladora, em termos de preocupação com o respeito à legalidade e cognoscibilidade do direito.

A inoponibilidade perante a Fazenda Pública, salvo lei permissiva, dos acordos, contratos e ajustes de vontade realizados entre os particulares no que toca à definição do sujeito passivo tributário evita incertezas e reduz os riscos de fraudes tributárias (art. 123).

A independência para fins caracterização da capacidade tributária passiva diante de questões formais, como a capacidade civil e a personalidade jurídica, igualmente revela a primazia da realidade diante da forma e confere um mínimo de previsibilidade dos efeitos fiscais dos atos praticados (art. 126).

As normas gerais definidoras do domicílio tributário, em caso de ausência de eleição deste pelo sujeito passivo, trazem um caráter supletivo e uniformizador no que toca à determinação jurídica do local em que o contribuinte deva ser notificado pela autoridade fazendária territorialmente e materialmente competente (art. 127).

O estabelecimento de normas gerais acerca da responsabilidade tributária por transferência para os sucessores (hereditários, na propriedade imobiliária e

mobiliária), de terceiros (com atuação regular e irregular/excessiva) e por infrações à legislação confere um mínimo de previsibilidade dos efeitos fiscais para contribuintes e, especialmente, terceiros que com estes vierem a praticar negócios jurídicos em geral (arts. 129 a 135).

Tais casos, explica Alexandre (2021, p. 403), se tratam de situações em que a obrigação tributária nasce tendo no polo passivo uma determinada pessoa (contribuinte), mas por força de evento futuro previsto expressamente em lei, haverá a transferência da sujeição passiva tributária para outra pessoa, na condição de responsável – por exemplos: herdeiros por força do evento morte de seu antecessor; adquirente de bem imóvel, de estabelecimento comercial, etc.

Essa modificação nos sujeitos da relação jurídico-tributária está regulada pelo Código Tributário Nacional e consiste, nos dizeres de Amaro (2014, p. 346), na transferência da sujeição passiva tributária para outra pessoa que passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a responsabilização, nos termos previstos em lei (AMARO, 2014).

Assim, as normas gerais ditadas pelo CTN acerca dessas hipóteses de responsabilidade tributária e da forma em que essa se dará (solidariamente, subsidiariamente ou pessoalmente) conferem um mínimo de previsibilidade dos efeitos fiscais dos atos civis praticados pelos particulares, prestigiando a segurança jurídica.

O conceito jurídico de lançamento tributário reafirma a natureza absolutamente vinculada dessa atividade administrativa que tem as funções de declarar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e constituir o respectivo crédito (art. 142).

A previsão de relativa imutabilidade do crédito tributário regularmente constituído (notificado) e suas taxativas exceções buscam trazer estabilidade e certeza à relação jurídica estabelecida entre os sujeitos tributários (arts. 141 e 145). A previsão acerca de qual legislação tributária será aplicada no tempo quanto aos aspectos formais e materiais da atividade de lançamento (arts. 144 e 145) tem o mesmo escopo.

Merece destaque o art. 146 do CTN que dispõe que a mudanças introduzidas – de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial - nos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora do tributo somente poderá ser efetivada – em relação a um mesmo sujeito passivo já notificado do critério anteriormente

adotado – quanto a fatos geradores corridos posteriormente à introdução dessas mudanças interpretativas.

Não se trata de uma correção, por parte do intérprete (não é erro de direito, nem é erro de fato); mas sim, de uma mudança de entendimento acerca do significado, conteúdo e alcance do preceito normativo (releitura), sem ferir a literalidade ou o espírito da norma interpretada.

Conforme explica Pedra (2020, p. 137), o direito não é uma ciência exata, inexistente a correlação verdadeiro/falso, sendo permitida a mudança de interpretação jurídica, sem que isso implique – necessariamente – considerar que a interpretação anterior seja considerada equivocada e a atual correta.

No caso em específico do art. 146 do CTN, a previsão de mudança interpretativa, promovida de ofício ou provocadamente, em consequência de decisão administrativa ou judicial, esbarra na cláusula de irretroatividade.

Em outras palavras, seja uma modificação de entendimento promovida por força da atividade interpretativa do Judiciário ou da própria Administração Pública, o preceito normativo ora analisado (art. 146/CTN) impede a atribuição de efeitos retroativos de modo a alcançar as situações já concretizadas mediante a aplicação do entendimento anterior a um determinado sujeito passivo; pois, a teor da referida norma, essa mudança de entendimento (alteração nos critérios jurídicos utilizados na realização do lançamento tributário) não poderá retroagir de forma a alcançar aqueles sujeitos passivos (contribuinte ou responsável) que já tenham tomado ciência do critério anteriormente utilizado.

Para os demais sujeitos passivos, que não tomaram ciência ou foram alcançados pelo critério anterior, a proibição não se aplica, pois para estes não existe “critério novo” nem “critério antigo”, não havendo que se falar em passado a ser protegido.

Observa Alexandre (2021, p. 482) que a norma geral tributária em comento tenta proteger o princípio da segurança jurídica em seu espectro da não-surpresa, através da garantia legal de que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Fazenda Pública, por ocasião do lançamento tributário, só terão efeitos *ex nunc* – aplicáveis apenas para os casos futuros. Mas isso, conforme a dicção da norma, para “um mesmo sujeito passivo”; ou seja, para aqueles que já tenham tomado ciência ou de alguma forma foram alcançados pelo critério anteriormente adotado.

Referido autor (2021, p. 483) se reporta, inclusive, à precedente jurisprudencial (STJ – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.422.444-AL) em que o mencionado artigo 146, do CTN, foi invocado juntamente com o princípio da proteção à confiança, o que bem retrata sua função de conferir segurança jurídica ao administrado.

O dispositivo em referência prestigia, por igual modo, a boa-fé das partes, na medida em que respalda os comportamentos que se deram com base no critério jurídico adotado anteriormente e proíbe o agente fazendário de exigir comportamento diverso para o passado. A boa-fé está intimamente ligada ao dever fundamental de cooperação, sendo obrigação das partes agirem com lealdade, transparência, retidão e honestidade (GUEDES; FABRIZ, 2017, p. 115-152).

Em diversas passagens do CTN<sup>31</sup> percebe-se a preocupação do legislador nacional com a regular notificação ao sujeito passivo, como forma de, por exemplo, assinalar termos ou marcos temporais, considerar o tributo lançado e o lançamento relativamente imutável, entre outras situações que prestigiam a boa-fé do sujeito passivo e sua cognoscibilidade.

As taxativas hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário homenageiam, por sua vez, não apenas à segurança jurídica, mas também à indisponibilidade da receita pública (patrimônio público).

A segurança jurídica alinhada à indisponibilidade do patrimônio (receita) público vem prestigiada, também, diante da necessidade de lei formal para autorizar a concessão de parcelamento (art. 155-A), moratória (arts. 152-155, CTN), remissão (art. 172, CTN), anistia (arts. 180-182, CTN), dação em pagamento com bens imóveis (art. 156, XI, CTN), isenção (art. 176-179), até mesmo para realizar transação tributária (art. 171), bem como para autorizar a realização de compensação entre débitos e créditos (arts. 170 e 170-A, CTN) dos sujeitos ativo e passivo.

No que concerne à isenção tributária, sobreleva notar o zelo do legislador nacional (art. 178, CTN) para com o direito adquirido, ao determinar que, em se tratando de isenção concedida por prazo certo e mediante o atendimento de condições e requisitos estabelecidos legalmente, mesmo que a lei que a conceda seja posteriormente revogada, o beneficiário terá direito à fruição do benefício durante o período remanescente.

---

<sup>31</sup> Art. 82, § 2º; art. 145; art. 147, § 1º; art. 154; art. 160; art. 173, parágrafo único, entre outros do CTN.

Especialmente, no que toca à decadência e à prescrição – institutos de extrema importância para conferir certeza e estabilidade às relações jurídicas – o CTN trouxe normas relativas à extinção de direitos ante à inércia quanto ao seu exercício (decorso do tempo), aplicáveis ao sujeito ativo (credor tributário), como ao sujeito passivo (devedor tributário), e normatizou os casos de decadência do direito potestativo de lançar o tributo (art. 150 e 173), bem como de prescrição do direito a uma prestação jurisdicional hábil a cobrar o tributo inadimplido (art. 174), pelo decurso do prazo fixado pelo próprio CTN (cinco anos).

Regulou ainda, os casos de decadência do direito a postular administrativamente (dois anos) o ressarcimento de tributo indevidamente pago (art. 168), bem como de ingressar judicialmente (prescrição quinquenal) visando obter a anulação da decisão administrativa que houver denegado esse pedido (art. 169).

O CTN elencou ainda, de forma expressa, as hipóteses interruptivas da prescrição – tanto aquela favorável ao sujeito ativo (art. 174, parágrafo único), como a que lhe prejudica (art. 169, parágrafo único) – cuja ocorrência implica devolução de prazo. Por sua vez, as normas gerais de direito tributário-administrativo concernentes aos poderes-deveres das administrações tributárias da União, dos estados-membros, Distrito Federal e municípios encerram o último Título do CTN, o qual está dividido em três capítulos (Fiscalização, Dívida Ativa e Certidões Negativas).

Observam Fabriz, Siqueira e Felício (2019, p. 6), que a competência administrativa tributária é tema pouco abordado pela doutrina e que seu exercício se dá pelas administrações tributárias da União, dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios. Esclarecem ainda os autores que:

O exercício da competência administrativa tributária ocupa-se não só com a questão da arrecadação de tributos, como também com a constituição do crédito tributário (arts. 142/150 do CTN), a fiscalização dos contribuintes (arts. 194/200 do CTN), inscrição de dívida ativa (arts. 201/204 do CTN), emissão de certidões (arts. 205/208 do CTN) e os procedimentos fiscais (Decreto 70.235/1972), entre outras funções.

Todas essas atividades revelam uma forma de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, especialmente destas, pelos respectivos sujeitos passivos e, eventualmente, pelo Estado (FABRIZ; SIQUEIRA; FELÍCIO, 2019, p. 6).

No primeiro dos capítulos (arts. 194 a 200) contidos no último título do CTN (Administração Tributária) estão previstas regras gerais concernentes à fiscalização dos tributos a qual deve ser orientada pelo princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, §1.º, CF/88), nele situando-se os deveres gerais a serem observados pelos agentes fazendários de qualquer dos entes da federação, entre

eles, o de guardar sigilo da situação econômico-fiscal dos sujeitos passivos e o de registrar formalmente o início dos procedimentos de fiscalização, assinalando, inclusive, prazo para conclusão dos trabalhos.

O segundo capítulo (dívida ativa - arts. 201 a 204) trata da uniformização das providências executórias (de cobrança judicial) contra aqueles que não cumprirem com suas obrigações tributárias.

Nele consta expressamente, por exemplo, os efeitos de um crédito regularmente inscrito em dívida ativa (presunção relativa de liquidez e certeza), bem como os requisitos (dados e informações) indispensáveis para assegurar a regularidade dessa inscrição que culminará com a elaboração formal de um título executivo extrajudicial (certidão de dívida ativa).

O terceiro e último capítulo (certidões negativas – arts. 205 a 208) trata da uniformização das regras acerca da comprovação da regularidade fiscal dos sujeitos passivos possibilitando acesso aos benefícios legais existentes.

Como se vê, ao tratar minimamente dos poderes-deveres e procedimentos a serem adotados pela administração tributária da União, dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, o Código Tributário Nacional acabou por conferir uma necessária uniformização dos atos administrativos o que, em uma análise mais ampliada, protege a segurança jurídica por evitar arbitrariedades fazendárias e a adoção de procedimentos divergentes entre os entes políticos no trato tributário (direito tributário-administrativo).

Por fim, no capítulo do CTN destinado às disposições finais merecem relevo para a presente pesquisa o estabelecimento da forma de calcular os prazos (art. 210) e, principalmente, o dever de consolidar em texto único, até o dia 31 de janeiro de cada ano, a legislação completa de cada tributo (art. 212) – providência essa que raramente é cumprida.

Esse dever de consolidar a legislação tributária – individualizadamente por tributo – até 31 de janeiro de cada ano é providência que, inegavelmente, em muito prestigia a segurança jurídica, mormente ao seu atributo cognoscibilidade do direito.

### 2.3 A SEGURANÇA JURÍDICA APLICADA ÀS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA AMÉRICA LATINA

Como visto, vários princípios constitucionais tributários se destacam – enquanto direitos fundamentais do contribuinte, frente ao Estado Fiscal, buscando

proteger o cidadão no que toca a conferir um mínimo de certeza e estabilidade ao direito. Vieira e Valle (2012, p. 307-348), ao pesquisarem sobre Direito Constitucional Tributário Comparado, observaram a existência de alguns dos princípios que buscam concretizar minimamente o valor segurança jurídica nos textos constitucionais dos países latino-americanos.

Em sua pesquisa, referidos autores consideraram como pertencentes à América Latina o bloco composto por 20 países, incluindo o Brasil: Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Guatemala, Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Uruguai e Venezuela.

Além do princípio da legalidade genérica (consentimento dos cidadãos para as decisões em geral), os autores verificaram a presença da legalidade tributária nos textos constitucionais de todos os 19 países pesquisados, com algumas variações normativas, conforme quadro a seguir.

**Quadro 3 – Segurança jurídica em matéria tributária em outros países.**

<b>Argentina</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 4.</b> El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.</li> <li>• <b>Art. 4º</b> O Governo Federal custeia as despesas da Nação com os recursos do Tesouro Nacional constituídos com o produto dos direitos de importação e exportação das demais contribuições que o Congresso Geral impuser equitativa e proporcionalmente à população (tradução livre).</li> </ul>
<b>Bolívia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 108.</b> Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.</li> <li>• <b>Artículo 159.</b> Son atribuciones de la Cámara de Diputados, además de las que determina esta Constitución y la ley. 8. Iniciar la aprobación o modificación de leyes en materia tributaria.</li> <li>• <b>Artículo 323.</b> II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.</li> <li>• <b>Artigo 108.</b> Os bolivianos e as bolivianas têm o dever de: 7. Pagar tributos proporcionalmente à sua capacidade econômica, de acordo com a lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 159.</b> São poderes da Câmara dos Deputados, além dos que lhe são conferidos por esta Constituição e pela lei. 8. Propor a aprovação ou modificação de leis em matéria tributária (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 323.</b> II. Os tributos pertencentes ao domínio tributário nacional serão aprovados pela Assembleia Legislativa Plurinacional. Os impostos que pertençam ao domínio exclusivo das autonomias departamentais ou municipais, serão aprovados, modificados ou eliminados pelos seus Conselhos ou Assembleias, sob proposta dos seus órgãos executivos. O domínio fiscal dos Departamentos e Regiões Descentralizadas será constituído pelos impostos departamentais, taxas e contribuições especiais, respetivamente (tradução livre).</li> </ul>
<b>Chile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 65.</b> Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía... sólo pueden tener origen en el Senado. Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con... la administración financiera o</li> </ul>

	<p>presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos... Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1ºImponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 63.</b> Sólo son materias de ley: 14ºLas demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.</li> <li>• <b>Art. 65.</b> As leis sobre impostos, qualquer que seja sua natureza, sobre os orçamentos da Administração Pública só podem emanar da Câmara dos Deputados. As leis de anistia... só podem ter origem no Senado, cabendo ao Presidente da República a iniciativa exclusiva dos projetos de lei que digam respeito à... administração financeira ou orçamentária do Estado, inclusive as modificações da Lei de Orçamentos... Terá ainda a exclusiva iniciativa do Presidente da República: 1º Instituir, extinguir, reduzir ou perdoar impostos de qualquer espécie ou natureza, estabelecer isenções ou modificar os existentes, e determinar a sua forma, proporcionalidade ou progressão (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 63.</b> São apenas matérias de direito: 14º As demais que a Constituição designar como leis de iniciativa exclusiva do Presidente da República (tradução livre).</li> </ul>
<b>Colômbia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 150.</b> Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:... 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones queestablezca la ley.</li> <li>• <b>Artículo 300.</b> Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas:... 4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.</li> <li>• <b>Artículo 313.</b> Corresponde a los concejos: 4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.</li> <li>• <b>Artículo 338.</b> En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costosy beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.</li> <li>• <b>Artigo 150.</b> Cabe ao Congresso fazer as leis. Através deles exerce as seguintes funções: 12. Fixar as contribuições fiscais e, excepcionalmente, as contribuições parafiscais nos casos e nas condições estabelecidas na lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 300.</b> Compete às Assembleias Departamentais, através de portarias: 4. Decretar, nos termos da Lei, as taxas e contribuições necessárias ao cumprimento das funções departamentais.</li> <li>• <b>Artigo 313.</b> Compete aos conselhos: 4. Votar em de acordo com a Constituição e a lei, impostos e despesas locais (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 338.</b> Em tempo de paz, somente o Congresso, as assembléias departamentais e os conselhos distritais e municipais podem impor contribuições fiscais ou parafiscais. A lei, as portarias e os acordos devem estabelecer diretamente os sujeitos ativos e passivos, os fatos e as bases de cálculo e as alíquotas. A lei, as portarias e os acordos podem permitir às autoridades fixar a taxa das taxas e contribuições que cobram aos contribuintes, a título de ressarcimento dos custos dos serviços que prestam ou participação nas prestações que prestam; mas o sistema e método para definir tais custos e benefícios, e a maneira de distribuí-los, devem ser estabelecidos por lei, decretos ou acordos (tradução livre).</li> </ul>
<b>Costa Rica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 18.</b> Los costarricenses deben... contribuir para los gastos públicos.</li> <li>• <b>Artículo 121.</b> Además de las otras atribucionesque le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:... 13. Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.</li> <li>• <b>Artigo 18.</b> Os costarriquenhos devem contribuir para as despesas públicas (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 121.</b> Além das demais atribuições conferidas por esta Constituição, compete exclusivamente à Assembléia Legislativa: 13. Fixar impostos e contribuições nacionais, e autorizar os municipais (tradução livre).</li> </ul>
<b>Cuba</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 90.</b> Son deberes de los ciudadanos cubanos, además de los otros establecidos en esta Constitución y las leyes: d. contribuir a la financiación de los gastos públicos en la forma establecida por la ley.</li> <li>• <b>Artículo 108.</b> Corresponde a la Asamblea Nacional del Poder Popular; m. establecer, modificar o extinguir los tributos.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artigo 90.</b> São deveres dos cidadãos cubanos, além dos demais estabelecidos nesta Constituição e nas leis: ... d. contribuir para o financiamento das despesas públicas na forma da lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 108.</b> Compete à Assembleia Nacional do Poder Popular:... m. estabelecer, modificar ou extinguir tributos (tradução livre).</li> </ul>
<b>El Salvador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 131.</b> Corresponde a la Asamblea Legislativa:... 6. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa;y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias.</li> <li>• <b>Artículo 133.</b> Tienen exclusivamente iniciativa de ley. 4. Los Concejos Municipales en materia de impuestos municipales.</li> <li>• <b>Artículo 204.</b> La autonomía del Municipio comprende: 1. Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. Aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal se mandará publicar ... en el Diario Oficial... 6. Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.</li> <li>• <b>Artículo 205.</b> Ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales.</li> <li>• <b>Artículo 223.</b> Forman la Hacienda Pública:... 4. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones.</li> <li>• <b>Artículo 231.</b> No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.</li> <li>• <b>Art. 131.</b> Compete à Assembléia Legislativa: 6. Decretar impostos, taxas e demais contribuições sobre toda espécie de bens, serviços e rendas, em relação equitativa, e em caso de invasão, guerra legalmente declarada ou calamidade pública, decretar empréstimos forçados na mesma relação, se as receitas públicas ordinárias não fossem suficientes (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 133.</b> São de exclusiva iniciativa da lei: 4. As Câmaras Municipais em matéria de impostos municipais (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 204.</b> A autonomia do Município compreende: 1. Criar, modificar e extinguir taxas e contribuições públicas para a realização de obras específicas nos limites fixados por lei geral. Aprovadas as taxas ou contribuições pela Câmara Municipal, serão publicadas... no Diário da República. 6. Preparar as suas taxas e as respectivas reformas, para as propor como lei à Assembleia Legislativa (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 205.</b> Nenhuma lei ou autoridade pode isentar ou dispensar o pagamento de taxas e contribuições municipais (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 223.</b> A Fazenda Pública compõe-se: 4. Dos direitos decorrentes da aplicação das leis relativas aos impostos, taxas e outras contribuições (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 231.</b> As contribuições não podem ser impostas senão por força de lei e por serviço público (tradução livre).</li> </ul>
<b>Equador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 83.</b> Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:... 15. ...pagar los tributos establecidos por la ley</li> <li>• <b>Artículo 120.</b> La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:... 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados</li> <li>• <b>Artículo 132.</b> La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común... Se requerirá de ley en los siguientes casos:... 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.</li> <li>• <b>Artículo 301.</b> Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.</li> <li>• <b>Artigo 83.</b> São deveres e responsabilidades dos equatorianos, sem prejuízo de outros previstos na Constituição e na lei...15. pagar os impostos estabelecidos em lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 120.</b> A Assembleia Nacional terá as seguintes atribuições e deveres, para além dos determinados por lei:... 7. Criar, modificar ou extinguir impostos por lei, sem prejuízo das atribuições atribuídas aos governos autónomos descentralizados (tradução livre).</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artigo 132</b> A Assembleia Nacional aprovará como leis as normas gerais de interesse comum... A lei será exigida nos seguintes casos: ... 3. Criar, modificar ou suprimir impostos, sem prejuízo das competências que a Constituição confere aos governos autónomos descentralizados (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 301.</b> Podem ser constituídos impostos, modificado, exonerado ou extinto somente por iniciativa do Poder Executivo e por meio de lei sancionada pela Assembleia Nacional. Taxas e contribuições somente poderão ser instituídas, modificadas, exoneradas e extintas por ato regulamentar do órgão competente. Taxas e contribuições especiais serão criadas e regulamentadas de acordo com a lei (tradução livre).</li> </ul>
<b>Guatemala</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 135.</b> Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:... d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.</li> <li>• <b>Artículo 171.</b> Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:... c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación.</li> <li>• <b>Artículo 239.</b> Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.</li> <li>• <b>Artigo 135.</b> Deveres e direitos cívicos. São direitos e deveres dos guatemaltecos, além dos previstos em outras disposições da Constituição e das leis da República:... d. Contribuir para as despesas públicas, na forma da lei..." "Artigo 171. Outras atribuições do Congresso. Compete ainda ao Congresso:... c. Decretar os impostos ordinários e extraordinários de acordo com as necessidades do Estado e fixar as bases de cobrança (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 239.</b> Princípio da legalidade. Compete exclusivamente ao Congresso da República, decretar os impostos ordinários e extraordinários, os impostos especiais de consumo e as contribuições especiais, de acordo com as necessidades do Estado e segundo a equidade e a justiça tributárias, bem como fixar as bases de cobrança, especialmente as seguintes : a. O fato gerador da relação tributária; b. As isenções; c. O contribuinte do imposto e responsabilidade solidária; d. A base de cálculo e a taxa de imposto; e. Deduções, descontos, reduções e sobretaxas; e f. Infracções e sanções fiscais. São nulas de direito ipso jure as disposições, hierarquicamente inferiores à lei, que contrariem ou deturpem as normas legais que regulam as bases de cobrança dos impostos. As disposições regulamentares não poderão modificar as referidas bases e serão especificadas para regular o que se relacione com a cobrança administrativa do imposto e estabelecer os procedimentos que facilitem a sua cobrança (tradução livre).</li> </ul>
<b>Haiti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 111.</b> El Poder Legislativo elabora leyes sobre todos los asuntos de interés público.</li> <li>• <b>Artículo 111-2.</b> ...la iniciativa de la ley presupuestaria, de las leyes relativas a la base tributaria, de las cuotas y la forma de recaudación de impuestos y contribuciones, de las leyes que tengan por objeto crear ingresos o aumentar los ingresos y los gastos del Estado, son competencia del Poder Ejecutivo. Los proyectos presentados para estos fines deben ser votados previamente por la Cámara de Diputados.</li> <li>• <b>Artículo 218.</b> No podrá establecerse ningún tributo en beneficio del Estado, salvo por ley. Ninguna carga y ningún tributo, sea departamental, municipal o seccional comunal, será establecido excepto con el consentimiento de estas colectividades territoriales.</li> <li>• <b>Artículo 219.</b> No habrá excepciones, aumentos, disminuciones o supresiones de impuestos salvo por ley.</li> <li>• <b>Art. 111.</b> O Poder Legislativo elabora leis sobre todas as matérias de interesse público (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 111-2.</b> ...a iniciativa da lei orçamentária, das leis relativas à base de cálculo, das cotas e à forma de arrecadação de impostos e contribuições, das leis que tenham por objetivo criar receita ou aumentar as receitas e despesas do Estadual São de responsabilidade do Poder Executivo. Os projetos apresentados para esses fins deverão ser previamente votados pela Câmara dos Deputados (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 218.</b> Nenhum imposto pode ser estabelecido em benefício do Estado, exceto por lei. Nenhuma cobrança e nenhum imposto, seja departamental, municipal ou seccional comunal, será estabelecido senão com o consentimento dessas coletividades territoriais (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 219.</b> Não haverá exceções, aumentos, reduções ou supressões de impostos, exceto por lei (tradução livre).</li> </ul>

<p><b>Honduras</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 109.</b> ... Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la responsabilidad que determine la Ley.</li> <li>• <b>Artículo 205.</b> Corresponden al Congreso Nacional las atribuciones siguientes:... 19. Aprobar o improbar los contratos que lleven involucradas exenciones, incentivos y concesiones fiscales... 35. Establecer impuestos y contribuciones así como las cargas públicas..</li> <li>• <b>Artículo 351.</b> El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad..</li> <li>• <b>Art. 109.</b> ... Ninguém é obrigado a pagar tributos e outros tributos que não tenham sido legalmente decretados pelo Congresso Nacional, em sessão ordinária. Nenhuma autoridade aplicará disposições em desacordo com este preceito sem incorrer na responsabilidade que a lei determinar (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 205.</b> Compete ao Congresso Nacional:... 19. Aprovar ou reprovar contratos que envolvam isenções, incentivos e concessões fiscais ... 35. Instituir impostos e contribuições, bem como encargos públicos (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 351.</b> O regime tributário reger-se-á pelos princípios da legalidade (tradução livre).</li> </ul>
<p><b>México</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 31.</b> Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</li> <li>• <b>Artículo 73.</b> El Congreso tiene facultad: XXIX-A. Para establecer contribuciones: 1º Sobre el comercio exterior; 2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales.; 3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5º Especiales sobre: a. Energía Eléctrica; b. Producción y consumo de tabacos labrados; c. Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d. Cerillos y fósforos; e. Aguamiel y productos de su fermentación; f. Explotación forestal; g. Producción y consumo de cerveza.</li> <li>• <b>Artigo 31.</b> São obrigações dos mexicanos: IV. Contribuir para as despesas públicas, bem como da Federação, do Distrito Federal ou do Estado e Município em que residirem, na forma proporcional e equitativa prevista em lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 73.</b> Compete ao Congresso: XXIX-A. Estabelecer as contribuições: 1º Sobre o comércio exterior; 2º Sobre o uso e aproveitamento dos recursos naturais.; 3º Sobre as instituições de crédito e seguradoras; 4º Sobre os serviços públicos concessionados ou explorados diretamente pela Federação; e 5ª Especiais em: a. Energia elétrica; b. Produção e consumo de tabaco cultivado; c. Gasolina e outros derivados de petróleo; d. fósforos e fósforos; e. Hidromel e produtos da sua fermentação; F. silvicultura; g. Produção e consumo de cerveja (tradução livre).</li> </ul>
<p><b>Nicarágua</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 114.</b> Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos..."Artículo 115. Lo impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.</li> <li>• <b>Artículo 138.</b> Son atribuciones de la Asamblea Nacional:... 27. Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales.</li> <li>• <b>Artigo 114.</b> A competência para criar, aprovar, modificar ou suprimir impostos compete exclusivamente e de forma indelegável à Assembleia Nacional..."Artigo 115. Os impostos devem ser criados por lei que estabeleça a sua incidência, taxa de tributação e garantias aos contribuintes. O Estado não obrigará ao pagamento de tributos que não estejam previamente previstos em lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 138.</b> São competências da Assembleia Nacional: ... 27. Criar, aprovar, modificar ou suprimir impostos e aprovar planos municipais de impostos especiais de consumo (tradução livre).</li> </ul>
<p><b>Panamá</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 52.</b> Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.</li> <li>• <b>Art. 52.</b> Ninguém é obrigado a pagar contribuições ou impostos que não estejam legalmente estabelecidos e cujo recolhimento não seja feito na forma prescrita em lei (tradução livre).</li> </ul>
<p><b>Paraguay</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 44.</b> De los tributos. Nadie estará obligado al pago de tributos que no hayan sido establecidos por la ley.</li> <li>• <b>Artículo 179.</b> De la creación de tributos. Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.</li> <li>• <b>Artículo 202.</b> De los deberes y de las atribuciones. Son deberes y atribuciones del Congreso: legislar sobre materia tributaria.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artigo 44.</b> Dos impostos. Ninguém será obrigado a pagar impostos que não tenham sido estabelecidos por lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 179.</b> Da criação de impostos. Todos os impostos, seja qual for a sua natureza ou denominação, serão estabelecidos exclusivamente por lei, respondendo a princípios económicos e sociais justos, bem como a políticas favoráveis ao desenvolvimento nacional. Também é exclusivo da lei determinar a matéria coletável, os sujeitos obrigados e a natureza do sistema tributário (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 202.</b> Dos deveres e atribuições. Os deveres e poderes do Congresso são: 4. Legislar sobre questões tributárias (tradução livre).</li> </ul>
Peru	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 74.</b> Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley...No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.</li> <li>• <b>Artículo 90.</b> El Poder Legislativo reside en el Congreso de la República.</li> <li>• <b>Artículo 192.</b> Son atribuciones del Congreso: 1. Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”.</li> <li>• <b>Artículo 193.</b> Son bienes y rentas de los gobiernos regionales: ... 3. Los tributos creados por ley a su favor”</li> <li>• <b>Artículo 195.</b> Los gobiernos locales... Son competentes para: ... 4. Crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales conforme a ley”</li> <li>• <b>Artículo 196.</b> Son bienes y rentas de las municipalidades... 2. Los tributos creados por ley a su favor. 3. Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley.</li> <li>• <b>Artigo 74.</b> Os impostos são criados, modificados ou revogados, ou estabelecida isenção, exclusivamente por lei ou decreto legislativo no caso de delegação de poderes, salvo tarifas e taxas, que são reguladas por decreto supremo. Os Governos Regionais e os Governos Locais podem criar, modificar e suprimir contribuições e taxas, ou delas isentar, dentro da sua jurisdição, e com os limites indicados na lei. O Estado, no exercício do poder tributário, deve respeitar os princípios do sigilo da lei... Não produzem efeitos as normas tributárias editadas em desacordo com o disposto neste artigo.</li> <li>• <b>Artigo 90.</b> O Poder Legislativo reside no Congresso da República...</li> <li>• <b>Artigo 192.</b> São competências da Assembleia da República: 1. Elaborar leis e resoluções legislativas, bem como interpretar, modificar ou revogar as existentes.</li> <li>• <b>Artigo 193.</b> São bens e receitas dos governos regionais: ...3 Os impostos criados por lei a seu favor.</li> <li>• <b>Artigo 195.</b> As autarquias locais... competem: ... 4. Criar, modificar e suprimir contribuições, taxas, impostos especiais de consumo, licenças e direitos municipais nos termos da lei”. 196ºSão bens e rendimentos dos municípios... 2. Os impostos que a lei criar a seu favor. 3. Contribuições, taxas, impostos, licenças e direitos criados por Portarias Municipais, nos termos da lei.</li> </ul>
República Dominicana	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 75.</b> Deberes fundamentales. Los derechos fundamentales reconocidos en esta Constitución determinan la existencia de un orden de responsabilidad jurídica y moral, que obliga la conducta del hombre y la mujer en sociedad. En consecuencia, se declaran como deberes fundamentales de las personas los siguientes:... 6. Tributar, de acuerdo con la ley...</li> <li>• <b>Artículo 93.</b> Atribuciones. El Congreso Nacional legisla y fiscaliza en representación del pueblo, le corresponden en consecuencia: 1. Atribuciones generales en materia legislativa: a. Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión..</li> <li>• <b>Artículo 243.</b> Principios del régimen tributario. El régimen tributario está basado en los principios de legalidad... para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.</li> <li>• <b>Artigo 75.</b> Deveres fundamentais. Os direitos fundamentais reconhecidos nesta Constituição determinam a existência de uma ordem de responsabilidade legal e moral, que impõe a conduta de homens e mulheres na sociedade. Em consequência, são declarados como deveres fundamentais dos particulares:... 6. Pagar impostos, nos termos da lei (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 93.</b> Atribuições. O Congresso Nacional legisla e fiscaliza em nome do povo, correspondendo-lhe em conformidade: 1. Competências gerais em matéria legislativa: a. Estabelecer impostos, tributos ou contribuições gerais e determinar a forma de sua arrecadação e aplicação (tradução livre).</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artigo 243.</b> Princípios do sistema tributário. O regime fiscal assenta nos princípios da legalidade... para que cada cidadão cumpra a manutenção dos encargos públicos (tradução livre).</li> </ul>
<b>Uruguai</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 85.</b> A la Asamblea General compete:... 4º. Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.</li> <li>• <b>Artículo 87.</b> Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara.</li> <li>• <b>Artículo 273.</b> La Junta Departamental ejercerá las funciones legislativas y de contralor en el Gobierno Departamental ... Además de las que la ley determine, serán atribuciones de las Juntas Departamentales:... 3º Crear o fijar, a proposición del Intendente, impuestos, tasas, contribuciones, tarifas y precios de los servicios que presten, mediante el voto de la mayoría absoluta del total de sus componentes.</li> <li>• <b>Art. 85.</b> Compete à Assembleia Geral: ... 4º. Estabelecer as contribuições necessárias à cobertura dos orçamentos, a sua distribuição, a ordem da sua arrecadação e aplicação, e suprimir, modificar ou aumentar as existentes (tradução livre).</li> <li>• <b>Art. 87.</b> Para sancionar tributos, será necessário o voto afirmativo da maioria absoluta do número total de membros de cada Câmara (tradução livre).</li> <li>• <b>Artigo 273.</b> A Direção Departamental exercerá funções legislativas e de controlo no Governo Departamental... Para além das que lhe forem fixadas por lei, as Direcções Departamentais terão as seguintes competências: ... 3º Criar ou fixar, sob proposta do Presidente da Câmara Municipal, impostos, taxas, contribuições, taxas e preços dos serviços que prestam, mediante o voto da maioria absoluta do total de seus componentes (tradução livre).</li> </ul>
<b>Venezuela</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 133.</b> Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.</li> <li>• <b>Artículo 187.</b> Corresponde a la Asamblea Nacional: ... 6. Discutir y aprobar el presupuesto nacional y todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario.</li> <li>• <b>Artículo 317.</b> No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente.</li> <li>• <b>Artigo 133.</b> A todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas mediante o pagamento das taxas, taxas e contribuições fixadas na lei.</li> <li>• <b>Artigo 187.</b> Compete à Assembleia Nacional: ... 6. Discutir e aprovar o orçamento nacional e qualquer projeto de lei relativo ao regime tributário...</li> <li>• <b>Art. 317.</b> Não poderá ser cobrado nenhum imposto, taxa ou contribuição que não esteja previsto em lei, nem poderão ser concedidas isenções e reduções, nem outras formas de incentivos fiscais, salvo nos casos previsto na lei que cria o correspondente imposto..</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No que toca ao princípio da irretroatividade, referidos autores constataram sua previsão de forma genérica nos textos constitucionais da Bolívia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Venezuela, além do Brasil.

Mas, especificamente, quanto à proibição expressa à retroatividade tributária, poucos países latino-americanos a contêm, o que é considerado pelos autores como “irrelevante”, já que a maior parte estabelece em termos muito mais largos e fortes a irretroatividade genérica (VIEIRA; VALLE, 2021, p. 327-328).

#### Quadro 4 - Proibição expressa à retroatividade tributária em outros países.

<b>Colômbia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 363.</b> Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.</li> <li>• <b>Artigo 363.</b> As leis tributárias não serão aplicadas retroativamente (tradução livre).</li> </ul>
-----------------	--

<b>Equador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 300.</b> El régimen tributario se regirá por los principios de... irretroactividad.</li> <li>• <b>Art. 300.</b> O regime tributário reger-se-á pelos princípios da... irretroatividade (tradução livre)..</li> </ul>
<b>Venezuela</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Disposiciones transitorias</b> – Quinta – En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos: ... 2. La eliminación de excepciones al principio de no retroactividad de la ley .</li> <li>• <b>Disposições transitórias</b> – Quinto – No prazo não superior a um ano a contar da entrada em vigor desta Constituição, a Assembleia Nacional promulgará uma reforma do Código da Tributação Orgânica que estabeleça, entre outros aspetos: ... 2. Eliminação das exceções à princípio da irretroatividade da lei (tradução livre).</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Quanto ao adiamento para o futuro (anterioridade tributária) da exigência de tributos novos ou aumento de tributos já existentes, prestigiando a não-surpresa, os autores destacam que é bem modesto o número de países latino-americanos que buscaram implementar essa garantia constitucional, os quais se valeram, inclusive, de parâmetros bem diversos (VIEIRA; VALLE, 2021, p. 328-329). Alguns países fizeram criando uma anterioridade geral. Veja-se:

#### Quadro 5 – Anterioridade tributária em outros países.

<b>El Salvador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 140.</b> Ninguna ley obliga sino en virtud de su promulgación y publicación. Para que una ley de carácter permanente sea obligatoria deberán transcurrir, por lo menos, ocho días después de su publicación. Este plazo podrá ampliarse, pero no restringirse.</li> <li>• <b>Art. 140.</b> Nenhuma lei é obrigatória senão em virtude de sua promulgação e publicação. Para que uma lei permanente seja obrigatória, pelo menos oito dias devem decorrer de sua publicação. Este período pode ser estendido, mas não limitado.</li> </ul>
<b>Guatemala</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 180.</b> Vigencia. La ley empieza a regir en todo el territorio nacional, ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación.</li> <li>• <b>Artigo 180.</b> Validade. A lei passa a vigorar em todo o território nacional, oito dias após a sua publicação integral no Diário da República, salvo se a mesma lei alargar ou restringir o referido prazo ou o seu âmbito de aplicação territorial.</li> </ul>
<b>Honduras</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 221.</b> La ley es obligatoria en virtud de su promulgación y después de haber transcurrido (20) veinte días de terminada su publicación en el diario oficial 'La Gaceta'. Podrá, sin embargo, restringirse o ampliarse en la misma ley el plazo de que trata este artículo y ordenarse, en casos especiales, otra forma de promulgación.</li> <li>• <b>Art. 221.</b> A lei é obrigatória em virtude de sua promulgação e decorridos 20 (vinte) dias de sua publicação no jornal oficial 'La Gaceta'. No entanto, o prazo a que se refere este artigo poderá ser restringido ou prorrogado na mesma lei e, em casos especiais, poderá ser ordenada outra forma de promulgação.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Outros, assim como o Brasil, criaram um regime de anterioridade próprio para o campo tributário:

#### Quadro 6 – Vigência e aplicação tributárias em outros países.

<b>Colômbia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 338.</b> Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.</li> <li>• <b>Art. 338.</b> As leis, portarias ou acordos que regulem as contribuições cuja base seja resultado de fatos ocorridos em determinado período, só poderão ser aplicadas após o prazo que se iniciar após a entrada em vigor da respectiva lei. , portaria ou acordo</li> </ul>
-----------------	---

<b>Peru</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 74.</b> Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.</li> <li>• <b>Artigo 74.</b> As leis orçamentais e os decretos de emergência não podem conter normas em matéria tributária. As leis relativas aos impostos anuais entram em vigor a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à sua promulgação.</li> </ul>
<b>Venezuela</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Artículo 317.</b> Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.</li> <li>• <b>Art. 317.</b> Todas as leis tributárias estabelecerão seu prazo de vigência. Na falta do mesmo, entender-se-á fixado em sessenta dias contínuos. Este dispositivo não limita os poderes extraordinários conferidos pelo Executivo Nacional nos casos previstos nesta Constituição.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

É possível concluir a partir dessa pesquisa acima que, no contexto da América Latina, o Brasil é o país que mais prestigia a segurança jurídica em termos de impor limitações constitucionais ao poder de tributar com vistas a proteger o cidadão-contribuinte de surpresas.

### **3 CASOS DE APLICAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA PARA MITIGAR OS EFEITOS DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE TRIBUTÁRIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Em homenagem à segurança jurídica, em suas vertentes proteção a não-surpresa e confiabilidade do direito, a legislação brasileira traz alguns permissivos para que o órgão de jurisdição constitucional, ao declarar a (in)validade formal ou material de uma norma, deixe de atribuir efeitos gerais e retroativos (“ex tunc”) à sua decisão.

São situações marcadas pela excepcionalidade e caracterizadas por uma mudança brusca de entendimento a qual não pode ter efeitos temporais repentinos e de forma a prejudicar as situações jurídicas já consolidadas diante do entendimento anterior.

#### **3.1 PERMISSIVOS LEGAIS PARA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES QUE RECONHECEM A INCONSTITUCIONALIDADE DE UMA NORMA E SEU CARÁTER EXCEPCIONAL**

O artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) estabelece que, na hipótese de mudança de entendimento jurisprudencial dominante no Supremo Tribunal Federal e nos tribunais superiores ou daquele oriundo de julgamento de casos repetitivos, poderá - diante de interesse social e da segurança jurídica - haver modulação dos efeitos da referida alteração.

Como se percebe, os dois requisitos – interesse social e segurança jurídica – deverão estar presentes cumulativamente, além de, sobretudo, ser o caso de alteração de entendimento jurisprudencial. Sem a presença cumulativa de tais requisitos, não há permissivo no estatuto processual civil em vigência para deixar de atribuir eficácia retroativa às decisões.

A exigência de mudança de entendimento jurisprudencial se justifica na proteção contra quebras repentinas de expectativas. Isso por apreço à força normativa dos precedentes incorporada pelo CPC/2015, em que a superação destes deve se dar de forma a proteger as legítimas expectativas geradas para os jurisdicionados – sejam esses precedentes obrigatórios ou apenas persuasivos (PEIXOTO, 2018, p. 302).

O artigo 20 da LINDB (BRASIL, 1942), por sua vez, com a redação conferida pela Lei Federal n.º 16.655 (BRASIL, 2018) dispõe que, nas esferas controladora, administrativa e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

O parágrafo único do citado dispositivo aduz que a decisão deverá ser motivada mediante a demonstração da necessidade e da adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

Essa previsão legal introduzida na LINDB é digna de restrições, sob pena de se tolerar um consequencialismo que se abstrai dos ideais de estabilidade e previsibilidade do direito, ínsitos ao princípio da segurança jurídica, além de estimular o esvaziamento da eficácia normativa de princípios constitucionais dotados de alta abstração (isonomia, vedação ao confisco, capacidade contributiva, etc.). Mas, antes mesmo da edição dos diplomas legais acima referidos, já se tinha em vigência (e ainda se tem) a Lei Federal n.º 9.868 (BRASIL, 1999) que dispõe sobre o processo e julgamento das ações declaratórias de constitucionalidade e das ações diretas de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Em seu artigo 27, consta a possibilidade de manipulação ou modulação dos efeitos das declarações de invalidade de uma norma pelo próprio STF<sup>32</sup>, através do controle concentrado de constitucionalidade, mediante a maioria qualificada de dois terços dos membros da Corte, podendo ser atribuídos efeitos *ex nunc*, ou considerada outra data, para que a decisão possua efetividade no respeito à Constituição Federal.

Os requisitos autorizadores constantes no próprio texto da lei, dizem respeito a questões de “segurança jurídica” ou de “excepcional interesse social” (alternativamente). É de se observar, primeiramente, que referida norma diz respeito apenas às ações concernentes ao controle concentrado de constitucionalidade<sup>33</sup> e não propriamente às demandas julgadas sob o manto da repercussão geral (recursos extraordinários), nem sob a sistemática dos recursos repetitivos (recursos

---

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental, Ações Diretas de Inconstitucionalidade e Ações Diretas de Constitucionalidade.

especiais)<sup>34</sup>, as quais se tem a aplicação do artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015.

Para Cabral (2020, p. 41), a modulação dos efeitos no controle de concentrado de constitucionalidade significa uma regra de transição cuja adequação se justifica na proteção à segurança jurídica, sob a perspectiva da continuidade, em contraposição à noção de imutabilidade dos atos jurídicos.

No mesmo sentido, Peixoto (2018, p. 359), para quem a modulação dos efeitos temporais de uma declaração de inconstitucionalidade seria uma regra de transição voltada à tutela da segurança jurídica, tanto em seu aspecto objetivo, quanto em sua manifestação subjetiva, na forma da proteção à confiança.

No início do mês de abril de 2023, o Plenário do STF se debruçou acerca da constitucionalidade dessa previsão legal de modulação contida na Lei n.º 9.868/99, tendo julgado improcedente o pedido formulado nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2154 e 2258, ajuizadas, respectivamente, pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) e pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB).

Nos termos do voto da Ministra Relatora (substituta) Carmen Lúcia, o art. 27 da Lei 9.868/1999, ao conferir a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade de uma norma, permitiu que o STF fizesse uma ponderação entre os preceitos constitucionais, levando em conta possíveis prejuízos da lacuna normativa resultante da decretação de nulidade, protegendo assim a segurança jurídica, os direitos fundamentais ou outros valores constitucionais a serem preservados.

Os dois ministros que haviam votado favoravelmente à inconstitucionalidade da modulação, Sepúlveda Pertence (relator) e Marco Aurélio, já estavam aposentados por ocasião do julgamento realizado em 03/04/2023<sup>35</sup>. Portanto, essa previsão legal de modulação – específica para o controle concentrado de constitucionalidade (ADI's, ADC's e ADPF's) – foi considerada pelo STF como harmoniosa com o texto constitucional de 1988.

---

<sup>34</sup> Código de Processo Civil de 2015, arts. 1.035 a 1.041.

<sup>35</sup> STF julga constitucional dispositivo da Lei das ADIs que autoriza modulação dos efeitos de decisão. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505339>. Acesso em 11 abr. 2023

Barroso (2009, p. 211) esclarece que, nos termos do permissivo legal constante do mencionado artigo 27, diante de fundadas razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, referendadas por dois terços dos seus membros, o STF poderá adotar uma das seguintes condutas moduladoras: a) restringir os efeitos da decisão (*ex tunc* parcial ou relativo), estabelecendo um termo inicial para a cassação de efeitos que seja posterior à publicação da norma e anterior à decisão declaratória de inconstitucionalidade; b) não atribuir efeito retroativo à decisão, determinando que ela somente produza efeitos a partir de seu trânsito em julgado (*ex nunc*); e, c) determinar que a decisão somente produza efeitos a partir de outro momento que venha a ser determinado (termo diferido ou efeitos futuros).

Ávila (2021, p. 538), afirma que a previsão legal brasileira para modulação dos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade teve inspiração na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, que desenvolveu várias formas para atribuir tais efeitos (*Teorierungsformen*):

Normalmente, quando entende que a lei é incompatível com a Constituição, o Tribunal profere uma declaração de inconstitucionalidade (*Verfassungswidrigkeitserklärung*), cujo efeito é a declaração de nulidade (*Nichtigkeitserklärung*) desde o início da vigência da lei incompatível com a Constituição (*ex nunc*), com a consequente cassação.

Ainda segundo o autor citado (2021, p. 539), paralelamente a esse tipo de decisão, há também a declaração de incompatibilidade, em que o Tribunal, apesar de considerar que a lei viola a Constituição, decide manter os efeitos da lei para o passado ou para algum momento do futuro, por entender que apenas a declaração de nulidade não restauraria, ou pelo menos, não automaticamente, o estado de constitucionalidade.

A segurança jurídica vem a ser, assim, uma das justificativas utilizadas pela Corte Alemã para adotar esse tipo de decisão e, em alguns casos, para evitar o surgimento de um “vácuo jurídico” ou de “insegurança sobre a situação jurídica”.

Ávila (2021)<sup>36</sup> prossegue afirmando que a manutenção dos efeitos da lei em tais casos se dá de várias formas, a depender do objetivo pretendido pelo Tribunal Alemão e do modo como os efeitos serão modulados: a) O Tribunal atribui eficácia geral e *pro futuro*, determinando que o Poder Legislativo elabore nova lei; b) O Tribunal declara a incompatibilidade mantendo os efeitos produzidos pela norma inconstitucional, mas, desde já, estabelece uma norma transitória a ser aplicada até

---

<sup>36</sup> *Ibidem*.

que sobrevenha a norma legislativa; c) o Tribunal declara a incompatibilidade mantendo os efeitos produzidos pela norma inconstitucional no passado, prolongando-os provisoriamente por um período, até que o Legislativo institua nova regra com efeitos retroativos à data da decisão; e, entre outras, d) O Tribunal declara a incompatibilidade, mantendo os efeitos produzidos pela norma inconstitucional no passado, prolongando definitivamente tais efeitos por um período e atribuindo ao Legislativo a tarefa de instituir nova regra para o futuro.

Como se percebe, no modelo alemão, não há um tipo específico de modulação de efeitos. A escolha observará a uma situação específica e a um objetivo determinado<sup>37</sup>.

No âmbito do Conselho Constitucional Francês, Bourget (2020, p.105) observa que o artigo 62 da Constituição Francesa estabelece que a decisão do Conselho que declarar uma norma contrária ao texto constitucional terá o efeito de revogá-la, fazendo-a desaparecer do sistema legal. Ainda conforme o citado dispositivo, essa revogação poderá produzir efeitos a partir da publicação da sentença ou em uma data posterior a que o próprio Conselho estabelecer em seu julgamento, por razões de segurança jurídica e manutenção da ordem pública.

A previsão legal brasileira guarda semelhança com os modelos europeus acima mencionados. Inegavelmente, em todos eles estará presente um juízo subjetivo de oportunidade e conveniência quanto à eleição dos critérios para moderar os efeitos das decisões de inconstitucionalidade, já que “razões de segurança jurídica”; “manutenção da ordem pública” ou “excepcional interesse social” são expressões jurídicas indeterminadas. O mesmo pode ser dito quanto ao critério temporal (termo inicial de cessação dos efeitos) a ser eleito pelo órgão julgador com elevada discricionariedade.

Ocorre que essa discricionariedade não pode servir de anteparo para violar aquilo que foi tomado como pano de fundo: a segurança jurídica. Em outras palavras: uma ferramenta processual criada para proteger a ordem jurídica não pode findar por desprotegê-la.

Formou-se uma crença jurisprudencial generalizada – embora seja apenas uma premissa sequer demonstrada à luz de casos concretos – de que a atribuição de efeitos *ex tunc* ou retroativos às declarações de inconstitucionalidade tributária vai

---

<sup>37</sup> *Ibidem*. Pág. 540.

acarretar graves prejuízos ao interesse público e, valendo-se da proteção à segurança jurídica ou do interesse social, modulam-se tais efeitos para o futuro.

Com todo respeito, essa não é a melhor interpretação a ser dada, pois ignora o real conteúdo e alcance da segurança jurídica, bem como o caráter excepcional da modulação. Acrescente-se a isso que o risco à segurança jurídica e ao interesse social deverá ser extremo e objeto de efetiva demonstração (não apenas presumido). Ademais, esse risco somente será considerado para fins de modulação temporal em casos de manifesta mudança de entendimento jurisprudencial. Diante da ausência de tais requisitos legais-processuais constata-se uma subversão na ordem das coisas, a ponto de a excepcionalidade ser tomada como regra.

Para Peixoto (2018, p. 298), as decisões judiciais são projetadas – costumeiramente - para o tempo passado e a retroatividade das decisões de controle concentrado de constitucionalidade continuam a ser a regra, dependendo a modulação temporal de razões fático-jurídicas relevantes.

Nessa esteira de raciocínio, observa Ávila<sup>38</sup> que a modulação deve ser realmente excepcional, tomando como base o caso concreto. Afirma ainda que essa excepcionalidade deve estar vinculada à dificuldade de repetitividade do caso no futuro, pois toda manutenção de efeitos passados das leis inconstitucionais envolve um “contrassentido” – a norma constitucional, que deveria ter sido respeitada, foi violada, mas os efeitos dessa violação não foram desencadeados – situação em que a transgressão constitucional é, ainda que indiretamente, incentivada, pela ausência de consequências decorrentes dessa violação. Arremata o autor:

Sendo assim – e utilizando uma linguagem mais afeita ao tema segurança jurídica –, toda manutenção de efeitos de leis inconstitucionais envolve um conflito interno entre as dimensões temporais da própria segurança jurídica: mantém-se a segurança jurídica no passado, pela preservação da intangibilidade dos atos praticados ou dos efeitos produzidos, mas, ao mesmo tempo, restringe-se a segurança jurídica no futuro, pelo incentivo à prática de novo ato inconstitucional<sup>39</sup> (ÁVILA, 2021, p. 580).

Por seu turno, não se pode perder de vista, o efeito restaurador da ordem constitucional ou do “estado de constitucionalidade” (ÁVILA, 2021, p. 606), que a atribuição de efeitos prospectivos nem sempre prestigia:

“Somente se a declaração de nulidade não restaurar o estado de constitucionalidade é que o Supremo Tribunal Federal pode usar o mecanismo de

---

<sup>38</sup> *Ibidem*. Pág. 602.

<sup>39</sup> *Ibidem*. Pág. 580.

modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade”. Ainda segundo o autor, a inobservância deste importante requisito faz com que o Supremo Tribunal Federal, em vez de “guardião da Constituição” vire “guardião da violação da Constituição”. “Precisamente por isso, que a manutenção dos efeitos passados só pode ser feita quando não houver outro meio de se restaurar a constitucionalidade”. Como exemplo destes meios, ele cita a criação de prazos ou de regras de transição<sup>40</sup>.

Ademais, conforme arremata Pedra (2020, p. 290), “a justiça constitucional deve estar a serviço da democracia, objetivando preservar a própria Constituição”. “Estar a serviço da democracia” não equivale a “estar a serviço do erário”, pois o interesse meramente arrecadatário não deve ser confundido com os interesses constitucionais.

Conforme aponta ainda Ávila<sup>41</sup> (2021), é preciso observar alguns procedimentos/requisitos para que o controle de constitucionalidade seja minimamente calculável e, assim, respeitoso ao próprio princípio da segurança jurídica, sem se caracterizar com uma “roleta processual” ou um “jogo do risco”:

(a) Fundamentar (expressamente) qual é a norma constitucional cuja utilização está servindo de justificativa para a manutenção dos efeitos pretéritos do ato inconstitucional; justificar (expressamente) o afastamento da regra de nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional.

(b) Justificar (expressamente) a necessidade imperiosa do afastamento da regra de nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para a manutenção do estado de constitucionalidade.

(c) Comprovar (documental ou presumidamente, quando possível) os efeitos negativos decorrentes da decretação da nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para o estado de constitucionalidade.

Ainda segundo Ávila<sup>42</sup> (2021), ao não se debruçar detidamente sobre esses requisitos (excepcionalidade, manifesta inconstitucionalidade do ato impugnado e efeito restaurador da ordem constitucional), “o Tribunal estará julgando, com o perdão da expressão, ‘no escuro’ – em nome da segurança jurídica, porém sem segurança jurídica alguma”.

Há de se observar assim que a modulação dos efeitos de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade deverá representar uma via excepcional; e não a regra, como vem sendo adotado no Brasil há algum tempo. É que, conforme ensina Agamben (2014), a exceção inaugura um espaço de anormalidade no qual a norma

---

<sup>40</sup> *Idem.*

<sup>41</sup> *Ibidem.* Págs.616-617.

<sup>42</sup> *Ibidem.* Pág. 610.

constitucional se encontra em vigor, porém não é aplicada com (suposta) justificativa no momento de crise – “se aplica desaplicando-se” – salvaguardando politicamente o Estado. Ainda segundo o pensador italiano, esse deslocamento do que seria excepcional para uma técnica constante resulta em um patamar de indeterminação entre democracia e absolutismo – a exceção se apresenta como “técnica”, pois virou “regra”.

Essa inversão se dá, por exemplo, em momentos de necessidades de receita (crise econômica) em que uma série de flexibilizações e retiradas de direitos são colocadas em pauta, sob o fundamento de combate à situação econômico-financeira excepcional. Ocorre que essas medidas supostamente excepcionais são mantidas indefinidamente no tempo, revelando que a exceção configurou-se regra, e que esse estado crítico, em verdade, nunca existiu.

Esse estado de exceção se forma, segundo o pensador italiano (2014, p. 19), mediante a adoção de mecanismos excepcionais (“legalidade especial ou direito de crise ou de exceção”) caracterizados pela negação temporária da ordem constitucional (restrição coercitiva a direitos ou garantias fundamentais) frente a situações críticas visando superar vácuos jurídicos – mecanismos de autodefesa da democracia e um direito do Estado à autopreservação em razão de situações excepcionais ou de emergência.

É o que observa Arantes (2007, p. 153), acerca desse regime jurídico excepcional a que determinado corpo social será compelido “por motivo de ameaça à ordem pública, e durante o qual se conferem poderes extraordinários às autoridades governamentais, ao mesmo tempo em que se restringem ou suspendem as liberdades públicas e certas garantias constitucionais”.

Não se nega a existência de casos que escapam à regra (especificamente, situações em que a modulação se fará imperiosa por autêntico apreço à segurança jurídica); entretanto, o que se verifica é o uso constante de dispositivos que, em tese, deveriam ser utilizados somente em último caso, gerando assim um patamar de indeterminação a qual se realiza na possibilidade de se suspender provisoriamente a normalidade e recorrer a medidas antidemocráticas sob o fundamento de garantia da própria democracia, com base em decisões essencialmente políticas (AGAMBEN, 2004, p. 13).

Agamben (2014, p. 18) alerta para o que denomina estado de exceção permanente como paradigma de governo verificado quando o estado excepcional se

torna a regra: "ele não só sempre se apresenta muito mais como uma técnica de governo do que como uma medida excepcional, mas também deixa aparecer sua natureza de paradigma constitutivo da ordem jurídica". Ainda conforme o pensamento de Agamben (2014, p. 17), "o estado de exceção implica um retorno a um estado original 'pleromático' em que ainda não se deu a distinção entre os diversos poderes (legislativo, executivo etc.)".

Esse entendimento doutrinário acima explanado é aplicável ao presente estudo, pois, inegavelmente, modular no tempo os efeitos das declarações de inconstitucionalidade é uma decisão mais política do que jurídica, a ser tomada excepcionalmente pelos membros da Corte Constitucional.

Se essa excepcionalidade virar a regra, a eficácia normativa e a supremacia constitucional restarão comprometidas gerando um estado de insegurança em face dos critérios consequencialistas e pragmáticos utilizados pela corte constitucional para deixar de atribuir eficácia *erga omnes* e *ex tunc* às suas declarações de inconstitucionalidade tributária.

Vale ressaltar que a complexidade do sistema tributário vigente, acompanhada de um cenário de incertezas, assusta investidores, afasta investimentos até mesmo estrangeiros, é prejudicial à ordem econômica, gerando aspectos negativos à própria arrecadação tributária que depende do comportamento econômico dos agentes privados.

Quanto aos casos de "excepcional interesse social", enquanto permissivo para modulação dos efeitos declaratórios de inconstitucionalidade, cumpre observar que se trata de um conceito jurídico absolutamente indeterminado e que não pode implicar "cheque em branco" para o Judiciário manejá-lo com total discricionariedade. Esclareça-se que o mero interesse arrecadatário não se confunde com interesse social. Não necessariamente o interesse administrativo traduz o autêntico interesse público.

Por seu turno, em termos procedimentais, é de se exigir que o pedido de modulação dos efeitos da decisão deva ser apreciado em procedimento próprio (apartado), garantidos o contraditório e a ampla defesa (devido processo legal).

Laranja e Fabriz (2019, p. 18) lecionam que o devido processo legal representa "norma geral consolidada pela Constituição Federal, que lastreia todo o leque de garantias constitucionais processuais". Ainda segundo os autores, o devido processo legal é "princípio que impõe um tratamento isonômico às partes", que

deverão agir com lealdade e boa-fé, havendo “a garantia de que todo julgamento seguirá regras e procedimentos previamente estabelecidos”.

Nessa esteira de raciocínio, deverá necessariamente ser exigida prova (especialmente da parte que alega consequências econômico-orçamentárias e, desta forma, clama pela modulação), bem como oportunizada manifestação escrita e oral de cada parte em litígio. Assim, somente após a demonstração irrefutável (e não apenas presumida) dos prejuízos que os efeitos retroativos trarão e da concessão de oportunidade para contradizer e produzir provas, é que se deverá apreciar o pedido de modulação - devido processo legal.

Machado (2015, p. 233) lembra que a modulação foi inaugurada com decisão do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) segundo a qual o mandato pertence ao partido político e não ao candidato eleito. Assim, se este abandona o partido, salvo quando tenha um justo motivo para fazê-lo, perderá o mandato que deverá ser entregue ao Suplente. O STF, devido ao caráter inovador da tese fixada pelo TSE, acertadamente tratou de fixar o marco temporal de sua aplicabilidade, de forma a salvaguardar as situações anteriormente consolidadas.

Porém, na grande maioria dos casos, nos quais não há inovação de entendimento jurisprudencial e, portanto, não está presente sequer o pressuposto autorizativo processual-legal (art. 927, 3º, CPC), não há razão alguma para deixar de atribuir efeitos gerais e *ex nunc* às declarações de inconstitucionalidade tributária, quer no controle difuso, quer no controle concentrado.

Do contrário, ocorrerá o que Streck (2001, p. 541) menciona: “inconstitucionalidade por tempo certo” ou “inconstitucionalidade interrompida”, diante da não atribuição de efeitos *ex tunc* a tais decisões, o que acarreta “uma série de problemas, a começar pela enorme discricionariedade” concedida ao STF, pois não se tem um conceito minimamente determinado sobre o que seria esse “excepcional interesse social”.

Molinari (2021, p. 168) considera o requisito “excepcional interesse social” como um “argumento metajurídico”, exatamente por se tratar de uma alegação genérica e de cunho consequencialista econômico, destituída de base empírica para demonstrar o prejuízo a direitos fundamentais da sociedade.

A indeterminação de um conceito jurídico é algo perigoso, pois dá margem para que o intérprete possa fazer o uso excessivo de discricionariedade, conferindo o significado, o conteúdo e o alcance que melhor atenda a um dos interesses postos em

disputa – notadamente da parte mais forte na relação jurídica. A propósito, Ávila (2004, p. 25) alerta que sempre deverá se buscar uma solução justa, caso a caso, “posta a salvo dos arbítrios do intérprete”, em se tratando de normas que carreguem consigo conceito jurídico indeterminado.

Cumpra advertir que o interesse social não pode ser confundido com interesse corporativo, do órgão fazendário. É interesse legítimo da sociedade que vai além do interesse arrecadatário de um órgão estatal. Já se teve oportunidade de elucidar essa distinção, conforme afirma Monte (2018, p. 45):

Conforme se depreende, o interesse estatal arrecadatário se encaixa no que a doutrina de Alessi chama de “interesse público secundário”, caracterizado pelas tarefas-meio realizáveis visando a consecução do “interesse público primário” que é o interesse direto da coletividade (saúde, segurança, educação, interesse que o ordenamento jurídico seja respeitado, entre outros).

Kaufmann e Hassemer (2002, p. 285), ao analisar o processo de codificação no Direito Moderno, observam que este está atrelado à questão da segurança jurídica, não apenas no sentido da previsibilidade, mas também no sentido de controle mais exato da jurisprudência.

A segurança jurídica promovida pelo direito codificado não significa apenas que o comportamento dos tribunais se tornou mais previsível, que o interessado poderia estar melhor preparado para a jurisprudência futura, que se poderia ler um livro mais acessível à generalidade das pessoas com que direitos e deveres se poderia contar. A segurança jurídica significa também que a correção da ação dos tribunais passou a ser controlada de forma mais exata – no pressuposto já mencionado de que esta correção estivesse em conformidade com a lei (KAUFMANN; HASSEMER, 2002, p. 285).

A segurança jurídica é utilizada pela Corte Constitucional para, na maioria das vezes, restringir os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade. Porém, é exatamente a segurança jurídica que clama – em regra – pela atribuição de efeitos retroativos a tais decisões, pois uma lei violadora da Constituição Federal nunca deveria ter produzido efeitos.

Se uma lei é inválida, ofensiva ao texto constitucional, ela não poderá produzir efeitos durante período algum no passado, sob pena de violação ao princípio da supremacia constitucional e da força normativa da constituição. Principalmente, em se tratando da análise de argumentos pragmáticos, políticos ou relacionados meramente à repercussão econômica no ambiente jurídico da decisão.

A decretação de invalidade de uma norma, seja sob o aspecto formal ou material, significa reconhecer que “nasceu morta” e desta forma nunca teve aptidão para gerar efeitos. O ato inconstitucional é nulo e não apenas anulável; em assim

sendo, não há de se ponderar, mitigar, modular ou manipular seus efeitos no tempo, muito menos “selecionar” grupo de pessoas cuja declaração de inconstitucionalidade aproveitará ou não. Salvo, é bem verdade, se essa (in)constitucionalidade tiver sido reconhecida em caráter inovador, mediante uma mudança robusta de entendimento, cuja não modulação teria o efeito contrário (insegurança jurídica).

A decretação de inconstitucionalidade possui natureza nitidamente declaratória. Limita-se, assim, a reconhecer uma situação preexistente e, portanto, tem efeitos *ex tunc*, já que uma lei inválida, assim o é desde o seu nascedouro, não podendo ter eficácia em momento algum de sua existência - salvo em caso de entendimento inovador. Pode-se até pensar que, ao assim entender, se estaria desprestigiando o que mais se defende neste ensaio: a segurança jurídica. A pretensão é a de comprovar exatamente o contrário.

Convém reconhecer que a discussão acerca dos efeitos *ex tunc* (retroativos) ou *ex nunc* (futuros) da declaração de invalidade de uma norma não encontra unanimidade entre os juristas e transpassa as fronteiras do direito brasileiro:

A primeira posição, conhecida como teoria da nulidade do ato inconstitucional, foi idealizada pelo jurista americano John Marshall no julgamento do célebre caso *Marbury versus Madison*, no qual restou assentado que a declaração de inconstitucionalidade projeta-se retroativamente, possuindo eficácia *ex tunc* e desconstituindo os efeitos produzidos pela norma desde o seu nascedouro. Assim sendo, para os defensores da teoria da nulidade, a decisão de inconstitucionalidade possui natureza declaratória, pois se limita a reconhecer uma situação preexistente. Em contraposição à teoria da nulidade, a partir das ideias defendidas pelo jurista tcheco Hans Kelsen, desenvolveu-se, na Europa Ocidental, a teoria da anulabilidade do ato inconstitucional. Para os adeptos dessa corrente, a norma inquinada de inconstitucionalidade é apenas anulável, devendo ser preservados todos os efeitos produzidos durante a sua vigência. A decisão que reconhece a anulabilidade da norma possui eficácia *ex nunc* e tem natureza constitutiva negativa (BUFFON; DOSSENA JÚNIOR; 2014, pp. 321-322).

A questão de a lei inconstitucional ser considerada nula ou anulável (teoria das nulidades), como se percebe, é importante para fins de determinar os efeitos temporais da decisão judicial que a invalidou. Em termos gerais, os sistemas de constitucionalidade apresentam dois modelos quanto aos efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade: o estadunidense e o austríaco (CAMPPELLETTI, 1992, p. 115-117).

O modelo estadunidense, segundo Hamilton, Madison e Jay (2011, p. 685), parte da premissa segundo a qual “nenhum acto legislativo contrário à Constituição pode ser válido” e, assim sendo, a declaração de inconstitucionalidade terá efeito

meramente declaratório (neste modelo fala-se em “declaração” de inconstitucionalidade).

Segundo Campelletti (1992, p. 115-117), o modelo austríaco, por sua vez, parte da premissa segundo a qual as leis são válidas e eficazes até que o pronunciamento da Corte Constitucional afirme o contrário, podendo esta, a partir de um juízo de discricionariedade, ditar o momento em que a lei inconstitucional deixaria de produzir efeitos – natureza constitutiva da decretação de inconstitucionalidade e não meramente declaratória (neste modelo, deve-se preferir a expressão “decretação” de inconstitucionalidade à “declaração”).

Observa-se, assim, dois pontos conclusivos entre os modelos estrangeiros acima destacados: a) o modelo adotado pelos Estados Unidos tem como consequência a nulidade da lei declarada inconstitucional, com efeitos *ex tunc*, enquanto que o modelo austríaco adota a anulabilidade como regra, deixando de atribuir, necessariamente, efeitos retroativos à decretação de inconstitucionalidade; e, b) no Brasil há uma evidente aproximação ao modelo austríaco.

Destaque-se que, no modelo brasileiro, embora a Constituição Federal de 1988 não disponha textualmente acerca da eficácia retroativa das decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a doutrina sempre reconheceu a prevalência da teoria da nulidade da lei inconstitucional (BUFFON; DOSSENA JÚNIOR, 2014, p. 322).

Tentando buscar uma solução conciliadora entre as opiniões divergentes (teorias do ato nulo ou anulável), se pode afirmar que a opção jurisdicional pela modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade deverá ser tratada como exceção à regra de não modulação, e, como toda regra excepcional, comportará interpretação apenas literal e não extensiva.

A própria literalidade da norma processual civil em vigência (art. 927, 3º, CPC/2015) prevê essa excepcionalidade, considerando unicamente a mudança de entendimento jurisprudencial e as razões de interesse social conjugado com a segurança jurídica.

Observa-se que essa exceção (modulação) somente poderá ser utilizada na proteção aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte (interesse público primário) e nunca em razão de questões orçamentárias ou relacionadas ao interesse público secundário de arrecadar.

Nessa ordem de ideias, argumentos de cunho econômico tão hodiernamente utilizados a título de sensibilização para não atribuir efeitos retroativos às declarações de inconstitucionalidade – comprometimento orçamentário em áreas como saúde e educação, por exemplo – na verdade, em nada guardam correspondência com o autêntico interesse público (segurança jurídica, proteção à confiança, estabilidade das relações jurídicas, etc.). Guardam correlação com o interesse administrativo, organicista ou corporativo (razões de Estado).

A regra, portanto, deve ser não modular (nulidade da lei inconstitucional); a exceção, modular (anulabilidade da lei inconstitucional), cuja opção entre uma ou outra deverá sempre ser tomada considerando os direitos e garantias fundamentais do administrado, cujo respeito é dever do Estado como um todo, nele compreendido o órgão jurisdicional responsável pelo controle de constitucionalidade.

Tal pensamento se justifica em função da ideia sempre presente de supremacia constitucional e da força normativa que esta detém, bem como por questões de respeito à necessária coesão que o sistema jurídico deve nutrir. É o que observam Buffon e Dossena Júnior (2014, p. 323):

Isso ocorre porque o princípio da nulidade da lei inconstitucional continua a ser a regra no sistema da jurisdição constitucional brasileiro, devendo ser afastado apenas nas situações excepcionais em que a sua incidência possa culminar em lesões mais graves a bens jurídicos individuais [...].

Admitir a modulação como regra e não como exceção implica, também, em usurpação das funções legislativas por parte do Judiciário, o que é vedado constitucionalmente diante do sistema de tripartição de poderes, gerando insegurança jurídica. Essa modulação é incentivada pelo elevado grau de discricionariedade implícita nas tais “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, que conduz à ideia de que os critérios políticos se sobrepõem aos jurídicos.

Reconhece-se, contudo, a existência de situações em que – legitimamente – a segurança jurídica faz com que a modulação seja imperiosa. Deve-se atribuir efeitos apenas proativos às decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade nos casos em que o STF mude, diametralmente, o entendimento até então prevalecente na jurisprudência pátria, proferindo decisão surpreendente e que tenha força vinculante (fixação de teses com repercussão geral, por exemplo).

Nesta hipótese, a segurança jurídica é valor que justifica a adoção de efeitos apenas para o futuro (*ex nunc*), haja vista a ideia de previsibilidade, certeza do direito e a necessidade de conferir estabilidade das relações jurídicas pautadas no

entendimento jurisprudencial anterior, sem falar na proteção à legítima confiança do contribuinte e boa-fé objetiva, as quais devem ser prestigiadas pelo Judiciário.

É o caso concreto, aqui tomado como exemplo, relativo ao Recurso Extraordinário nº. 1.072.485 (BRASIL, 2020), afeto ao tema nº. 985, julgado sob o manto da repercussão geral, em que a Corte decidiu – em sentido absolutamente contrário ao até então adotado – pela constitucionalidade da incidência de contribuição social previdenciária (INSS), a cargo do empregador (patronal), sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Neste caso ora indicado, estão pendentes de julgamento embargos declaratórios opostos pelo particular, visando o mesmo tratamento – modulação dos efeitos de referida decisão *pro futuro*, de forma a ressaltar do novo entendimento as ações em curso<sup>43</sup> - pois referido entendimento contrariou toda uma jurisprudência sedimentada até então, inclusive em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>44</sup>, segundo a qual referida verba teria natureza indenizatória e, desta forma, não representaria salário/remuneração, estando assim fora do campo de incidência de contribuição social previdenciária patronal (BRASIL, 2014).

Isso porque não pode haver a aplicação do novo entendimento às situações já consolidadas no passado (*prospective overruling*), notadamente quando a conduta do contribuinte foi pautada na interpretação jurisprudencial antes conferida. A ausência de modulação dos efeitos de uma decisão desta natureza acarreta grave insegurança jurídica e instabilidade processual, em face de seu caráter inovador e surpreendente.

O Judiciário, nesta situação em específico, tem o dever de manter hoje o que valia no passado. Mas aquilo que não valia no passado não pode ser mantido hoje, sob pena de se premiar a edições de leis afrontosas ao texto constitucional, privilegiando a receita em detrimento da ordem jurídica e da confiabilidade no sistema constitucional. Deve-se manter amanhã apenas o que vale hoje; entretanto, o que não vale hoje não deve ser mantido amanhã.

Marinoni (2017) destaca que tais valores não reverberam apenas na segurança jurídica, mas também em fatores como a economia processual,

---

<sup>43</sup> Até a conclusão do presente estudo, o pedido de modulação (via embargos declaratórios) não foi apreciado.

<sup>44</sup> Tema 479 – RESP 1.230.957/RS.

desestímulo à litigância em excesso e também contribui para o fortalecimento da confiança no Judiciário.

Cite-se que no processo em que era discutida a constitucionalidade da revogação (operada pela lei ordinária n.º 9.430/96) da isenção do tributo federal Cofins (contribuição para o financiamento da seguridade social) concedida pela Lei Complementar n.º 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços de profissões regulamentadas, o Supremo Tribunal Federal não modulou os efeitos da referida decisão prolatada por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 381.964/MG (BRASIL, 2008). No caso, se a exigência (revogação da isenção) era constitucional e não contrariou o entendimento uníssono do próprio STF, não haveria motivos para atribuir efeitos apenas para o futuro.

Não se pode confundir, portanto, os casos julgados sem mudança de entendimento, com casos em que um determinado entendimento é superado ou alterado. A par disto, oportunas se mostram as lições de Pedra (2020, p. 300), no sentido de que a alteração na interpretação do texto constitucional tem grande repercussão e pode gerar uma grande insegurança jurídica, daí ser necessário que se amenize o impacto jurídico provocado por essas mudanças, vedando uma insegurança retroativa, para que o novo entendimento seja aplicado apenas para os casos posteriores à sua introdução.

Esse pensamento doutrinário se coaduna com a regra prevista no artigo 146, do CTN, já abordado no presente estudo, cuja aplicação analógica, no que couber, para as declarações de inconstitucionalidade tributária (controle difuso ou controle concentrado), se mostra bastante razoável. Oportuno mencionar Ávila (2021, p. 369), acerca da importância na consistência no modo de decidir:

Também por isso Habermas inclui no conceito de Direito tanto a consistência no decidir (presente quando casos análogos são decididos do mesmo modo com amparo no ordenamento jurídico), quanto a aceitabilidade racional (existente quando as decisões são racionalmente fundamentadas, de modo a que possam ser recebidas como decisões racionais pelos destinatários).

Desta forma, a moderação dos efeitos de tal entendimento inovador é medida que se impõe e deveria constar logo, de pronto, no próprio julgado – independentemente de requerimento de parte processual – como forma de prestígio ao direito fundamental à segurança jurídica, estabilidade das relações jurídicas e proteção à legítima confiança do contribuinte na jurisprudência até então consolidada.

Essa modulação é imperiosa já que as modificações na interpretação e das decisões judiciais não podem ser bruscas, com efeitos repentinos. No intuito de se preservar a confiança no sistema, as modificações devem ser dar de forma branda, a permitir uma transição respeitosa do passado para o presente e deste para o futuro, em um ambiente que assegure minimamente a estabilidade e a racionalidade. Por seu turno, não se pode permitir uma análise casuística, considerando quem será o favorecido com a modulação (o Estado ou o particular). Acerca disso, Adeodato (2008, p. 122) observa que:

A estratégia política do Judiciário tem sido casuística, na medida em que as fundamentações têm variado a ponto de ser difícil seguir um vetor qualquer de racionalidade para a unificação da jurisprudência em geral, aí incluída a constitucional.

Convém mencionar que a segurança jurídica a ser protegida através da ferramenta modulação dos efeitos temporais decorre da aplicação do princípio da “não surpresa”. Contudo, a “surpresa” que enseja a atribuição de efeitos proativos é apenas aquela prejudicial aos interesses do administrado ou jurisdicionado, já que o Estado dispõe de ferramentas legais-orçamentárias para se programar financeiramente, além de, a depender do valor, a eventual restituição de tributos indevidamente cobrados e pagos se dará na via dos precatórios judiciais (art. 100, CF/88).

Surpresas positivas, que acarretam melhoria na vida das pessoas, serão sempre bem-vindas a qualquer tempo, podendo, inclusive, ser aplicadas de forma retroativa. A irretroatividade, portanto, é medida que se impõe em face de qualquer inovação prejudicial na vida das pessoas. Ao contrário, se a inovação for benéfica, a retroatividade não será vedada.

Por fim, há de se registrar a existência das chamadas “técnicas de decisão”, de origem germânica, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, previstas no parágrafo único do artigo 28 da Lei n.º 9.868/99: a) interpretação conforme a Constituição; e b) a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto. Ambas têm o mesmo objetivo que é a preservação de uma norma cuja aparência é de inconstitucionalidade.

A técnica da “interpretação conforme a Constituição” se aplica em face de normas cujo significado pode ser múltiplo (normas plurissignificativas ou plurissêmicas), ensejando assim diferentes interpretações. O intérprete, órgão julgador, ao adotar referida técnica afasta determinada(s) possibilidade(s)

interpretativa(s), para emprestar à norma um sentido que resguarde sua compatibilidade com o texto constitucional.

Um caso exemplificador do emprego dessa técnica diz respeito ao julgamento da ADI 4.277, no qual o STF reconheceu as uniões homoafetivas como entidades familiares, atribuindo ao artigo 1.723 do Código Civil uma interpretação conforme a Constituição para afastar qualquer significado que impeça o reconhecimento da união contínua, pública e duradoura entre pessoas do mesmo sexo como entidade familiar.

Por seu turno, a técnica da “declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto” tem sido utilizada para afastar determinadas hipóteses de aplicação (incidência) da norma que acarretariam sua inconstitucionalidade, sem que se altere qualquer expressão de seu texto normativo. Difere-se da técnica anterior, pois aqui não se está afastando sentido(s) interpretativo(s) da norma; mas sim, subtraindo do seu alcance determinada situação, à qual em tese ela seria aplicável.

Um caso exemplificador do emprego dessa técnica diz respeito ao julgamento da ADI 1.946 através da qual o STF declarou a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do artigo 14 da Emenda Constitucional 20/98 – a qual instituiu o teto para os benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social – para fins de excluir de sua aplicação o benefício do salário-maternidade (licença gestante), o qual deve ser assim pago sem se submeter ao referido teto e sem prejuízo do emprego e do salário, nos termos do inciso XVIII, do art. 7º, da Constituição Federal de 1988.

Vale ressaltar que o emprego de tais técnicas é incomum no campo tributário, em razão dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada que não permitem uma requalificação, ampliação ou redução do conteúdo ou alcance das leis definidoras dos elementos objetivos e subjetivos da relação jurídico-tributária, com a finalidade de aproveitá-las ou compatibilizá-las com o texto constitucional.

### 3.2 CASOS TRIBUTÁRIOS JULGADOS PELO STF COM MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DECLARATÓRIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE E O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO

De início, convém salientar que o objetivo do presente tópico é, a partir da análise de algumas decisões tributárias da Corte Constitucional, nas quais foram utilizados critérios discricionários para modular os efeitos no tempo e que acabaram por contingenciar o universo de possíveis destinatários, perquirir os prejuízos à

segurança jurídica, à boa-fé, a proteção à legítima confiança do administrado/jurisdicionado e à estabilidade das relações jurídicas.

O recorte temporal adotado, para fins da presente pesquisa, compreende causas tributárias, com grande repercussão econômica e no meio jurídico, julgadas pelo STF durante o período junho de 2008 a dezembro de 2021, em que houve modulação temporal dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, seja no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade ou do controle difuso (julgamento sob o regime da repercussão geral).

Com isso se pretende deixar claro que o recorte temporal e de conteúdo adotado no presente estudo não alcança, sequer secundariamente, a análise dos efeitos futuros da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo (tributos com fato gerador continuado ou periódico), em que o STF, no mês de fevereiro do ano de 2023<sup>45</sup>, rejeitou a tese de manutenção da coisa julgada diante da eventual mudança de entendimento jurisprudencial.

O assunto aqui versado, portanto, é diverso e se restringe à modulação, *pro futuro*, dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributária, por suposto apreço à segurança jurídica, porém sem que tenha havido mudança de entendimento jurisprudencial.

Em verdade, a Corte Constitucional considerou questões exclusivamente orçamentárias ao decidir pela modulação, por se tratar de casos com grande potencial de repercutir economicamente nos orçamentos públicos e, portanto, objeto de julgamento muito aguardado pela comunidade jurídico-tributária.

Ademais, não se tem a pretensão de verificar as mais variadas situações ou processos em que houve manipulação dos efeitos das declarações de (in)constitucionalidade proferidas pelo STF ao longo do tempo; mas apenas analisar casos tributários cujo julgamento foi muito esperado em face da repercussão no meio jurídico e no ambiente econômico da discussão e cujo julgamento se deu no período compreendido entre junho de 2008 a dezembro de 2021, com modulação temporal nos seus efeitos.

Não menos importante ainda de se mencionar que, considerando o recorte temporal em apreço, não foi detectado nenhum caso em que a modulação tenha se dado protegendo os interesses dos contribuintes. O primeiro desses casos culminou

---

<sup>45</sup> STF, Recursos Extraordinários 955.227 (Tema 885) e 949.297 (Tema 881), Relatores Ministros Luis Roberto Barroso e Edson Fachin.

com a edição da Súmula Vinculante 8 (BRASIL, 2008), editada por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) de n.º. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS, em que o STF declarou a inconstitucionalidade (formal) dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 que estabeleciam o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para lançamento (decadência) e cobrança (prescrição) de contribuições sociais previdenciárias.

A inconstitucionalidade foi reconhecida pelo fato de as previsões contidas nos citados dispositivos de lei ordinária irem de encontro às normas gerais tributárias previstas no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1967), as quais estabelecem um prazo, tanto prescricional, como decadencial, de apenas cinco anos - prazo esse formalmente legítimo pelo fato de o CTN ter sido recepcionado com o “status” de lei complementar e a Constituição Federal<sup>46</sup> exigir norma deste nível para tratar dos referidos temas (decadência e prescrição).

No caso, o STF, por maioria dos votos, resolveu pela modulação dos efeitos da referida decisão, atribuindo efeitos apenas proativos, *ex nunc*, ressaltando apenas as ações de repetição de indébito já ajuizadas até a data da respectiva sessão de julgamento (12/06/2008).

Assim, valendo-se do fundamento “segurança” e “repercussão no pretérito”, a decisão em referência produziu efeitos no passado apenas para aqueles que tinham ações em curso até a data de conclusão do julgamento, preservando-se as autuações fiscais que não foram questionadas judicialmente.

Em suma, o direito à restituição do que foi indevidamente pago somente foi reconhecido para aqueles contribuintes que já haviam ajuizado ação até a data do referido julgamento, embora a jurisprudência uníssona já fosse favorável à tese de inconstitucionalidade desde época anterior ao julgamento vinculante pelo STF.

Desnecessário lembrar que os dispositivos legais afastados ofenderam à Constituição Federal desde o momento em que foram editados (1991) e, nessa ordem de ideias, não se pode entender que a ofensa constitucional somente passou a existir a partir do momento em que o Tribunal julgou o processo e o tomou como paradigma (até porque o entendimento jurisprudencial então adotado sequer foi alterado pelo STF). A modulação ainda implicou afastar um universo significativo de contribuintes que, por igual modo, pagaram indevidamente.

---

<sup>46</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146, III, “b”.

De certa forma, a modulação prestigiou os contribuintes que exerceram a cidadania, ao questionar judicialmente um direito que entenderam dispor. Mas, por outro lado, ratificou uma inconstitucionalidade, deixando de contemplar os sujeitos passivos tributários que não tiveram a mesma iniciativa de reclamar judicialmente, ferindo o princípio da isonomia de tratamento a ser dada entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, II, CF/88), os quais, por igual modo, foram indevidamente cobrados e pagaram o tributo.

Adiante-se que a preservação de ações já ajuizadas, quando se trata de restrições aos direitos dos contribuintes, parece ser o padrão adotado pelo STF, nos casos julgados até dezembro de 2021 (mínimo que se poderia esperar).

Entretanto, inquieta que o STF não tenha definido o que viria a ser esse “risco social irreversível”, essa “grave repercussão” ou “lesão à ordem social”, ao acolher tais argumentos comumente utilizados pelas Fazendas Públicas interessadas na modulação ou mitigação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade. Essa ausência de definição leva a crer que a escolha entre modular ou não os efeitos é absolutamente pragmática, discricionária ou política.

Dando prosseguimento à análise de casos, um deles se destaca pela grande repercussão econômica e no meio jurídico-tributário, a ponto de ser apelidado de “tese do século”, que diz respeito à declaração de inconstitucionalidade da inclusão do tributo estadual imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e de comunicação (ICMS) na base de cálculo das contribuições sociais federais para o programa de integração social (PIS) e COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social). O julgamento se deu nos autos do Recurso Extraordinário de n.º 574.706/PR (BRASIL, 2017), sob o manto da repercussão geral (tema 69), tendo sido favorável aos interesses dos contribuintes – inconstitucionalidade reconhecida.

Em sede de embargos declaratórios, a Fazenda Nacional clamou pela modulação dos efeitos da decisão, sustentando os já conhecidos argumentos de repercussão econômica, grave lesão à ordem, entre outros que gravitam no mesmo sentido de proteção aos cofres públicos e de prevenção ao grande volume de ações judiciais visando devolução de valores indevidamente pagos com os mencionados tributos federais que tiveram sua base de cálculo majorada (inconstitucionalmente) ao longo de mais de uma década.

O pedido de modulação foi aceito em parte, tendo sido atribuídos efeitos *ex tunc* de forma mitigada. Os contribuintes que tiverem ajuizado ações ou protocolado pedidos administrativos de ressarcimento/compensação até a data de fixação da tese de repercussão geral (15/03/2017) se sagraram integralmente vitoriosos, tendo sido reconhecido o seu direito de “pedir de volta” tudo o que foi indevidamente recolhido (respeitado o quinquênio decadencial).

Os novos processos a serem ajuizados terão como baliza temporal (termo inicial) para repetição do indébito a data do julgamento (15/03/2017), ainda que os recolhimentos indevidos possam eventualmente alcançar período mais antigo. A solução jurisdicional adotada concilia, em grande medida, as pretensões financeiras da Fazenda Nacional e os interesses dos contribuintes quanto ao ressarcimento daquilo que pagaram indevidamente.

Em abril de 2021, ao julgar o Recurso Extraordinário nº. 851.108 (RE 851.108/SP), afeto ao tema 825 (BRASIL, 2021) da repercussão geral, os ministros do STF declararam a impossibilidade de uma lei estadual ou do Distrito Federal legislar supletivamente diante da ausência de lei complementar nacional definidora da competência das unidades federativas.

Os estados e o Distrito Federal se autoproclamaram competentes para regular a incidência do tributo estadual imposto sobre a transmissão de bens *causa mortis*, herança ou doação (ITCMD - art. 155, I, CF/88), diante da omissão do legislador complementar nacional (art. 146, III, “a” e art. 155, § 1.º, III, “b”, da CF/88) em regular essa competência.

Por ocasião desse julgamento, foi declarada a inconstitucionalidade de leis estaduais que versassem sobre a incidência de “heranças no exterior”, nas situações em que os bens pertencentes ao “de cujos” estivessem situados no exterior, o inventário/arrolamento fosse realizado no exterior ou o próprio falecido fosse residente/domiciliado no exterior.

O STF modulou os efeitos dessa decisão, no sentido de que sua eficácia somente se dê a partir da data de publicação do Acórdão (20/04/2021), ressalvadas as ações já ajuizadas pendentes de julgamento nas quais se discuta: a) para qual estado o contribuinte deve pagar o imposto, considerando uma bitributação; b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Assim, apesar da acertada declaração de ofensa ao texto constitucional de 1988, a maioria do colegiado aderiu à proposta de modulação dos efeitos de referida

decisão, no sentido de que estes somente se operem a contar da data de publicação do Acórdão, respeitadas, contudo, as ações judiciais pendentes de julgamento definitivo até aquela data.

O Tribunal determinou que os efeitos dessa inconstitucionalidade declarada se projetassem apenas para o futuro, inclusive em se tratando de processos administrativos; permitindo, contudo, sua aplicação retroativa apenas para as demandas já judicializadas. Tem-se um padrão de solução jurisprudencial que gera um estímulo à judicialização futura de outras demandas, pois, o contribuinte receoso em não ser beneficiado pela eventual declaração de inconstitucionalidade de uma determinada cobrança, se vê incentivado a ingressar judicialmente visando assegurar a devolução do que vem pagando ou daquilo que já pagou.

O Tribunal reconheceu, no caso ora em análise, o caráter inconstitucional da cobrança para os processos judiciais em curso; mas não para os administrativos em trâmite, acabando por consentir com a bitributação nestes últimos casos, o que fere o valor jurídico isonomia de tratamento.

O julgamento e seus efeitos se refletiram diretamente na declaração de inconstitucionalidade (ADI's) de dispositivos de leis estaduais de 14 estados da federação (PE, PB, MA, RO, RS, PI, AC, GO, ES, CE, BA, AM, AP e MG), todos com eficácia proativa, somente a partir de 20/04/2021 – é como se a Constituição Federal não contivesse essa exigência de lei complementar nacional para regular o tema desde a data de sua promulgação (05/10/1988).

O Ministro Relator Dias Toffoli<sup>47</sup> assim justificou a decisão pela modulação dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, deixando clara a prevalência do consequentialismo econômico:

Tenho, para mim, ser o caso de se modularem os efeitos da decisão. Como se sabe, não só o Estado de São Paulo, mas também diversas outras unidades federadas já editaram leis prevendo a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Só para citar algumas leis, vide, por exemplo: no Estado do Rio de Janeiro, as Leis nºs 7.174/15 e 1.427/89; no Estado de Minas Gerais, a Lei nº 14.941/03; no Distrito Federal, a Lei nº 3.804/06. A solução até então proposta neste caso resultará no reconhecimento da inconstitucionalidade das normas pertinentes previstas em leis como essas, provocando, dentre outros efeitos, inviabilidade de cobrança da tributação em tela tanto em relação a fatos passados quanto a fatos futuros, bem como inúmeras repetições de indébito tributário. Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$ 5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata. A nota técnica da Secretaria da Fazenda e

---

<sup>47</sup> STF, RE 851.108/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º mar. 2021, p. 31-32

Planejamento do Estado de São Paulo, encaminhada em conjunto com o memorial da mesma unidade federada, é esclarecedora quanto esse quadro [...].

Essa preocupação do STF com a governabilidade e a manutenção das expectativas de arrecadação do Fisco é percebida como sendo algo generalizado entre os ministros, um padrão decisório. Senão vejamos a partir das palavras do Ministro Luís Fux<sup>48</sup>:

Senhor Presidente, sob um ângulo até de justiça material, nós temos aqui tanta sensibilidade, porque sabemos que temos de garantir a governabilidade. Quantas vezes modulamos a declaração de inconstitucionalidade, porque, da mesma maneira que a empresa que não faz provisão, porque entendia como inconstitucional o tributo, e, amanhã ou depois, venha a ser declarado constitucional, o Estado, também, com os tributos, satisfaz necessidades coletivas. Se nós não modularmos, ele já gastou aquele dinheiro com a satisfação dos interesses sociais.

Ocorre que esse padrão decisório promove, ainda que de forma reflexiva, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente no que concerne ao pagamento de tributo indevido ou em montante maior que o devido, em evidente violação ao princípio constitucional da isonomia insculpido no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988 e que perfaz o núcleo do valor justiça inerente ao Estado de Direito e à própria noção principiológica de República, conforme consta expressamente no preâmbulo de nosso texto constitucional e em seu artigo 3º, inciso I (objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil).

Pode até ter preservado a segurança jurídica no passado, mas incentiva – em maior escala – a insegurança para o futuro. É o que observa Ávila (2021, p. 576), sobre o aumento da insegurança e da incerteza: “se é verdade que a decisão de manter efeitos de atos inválidos tem a finalidade de evitar efeitos negativos para a segurança jurídica, a própria decisão de manter tais efeitos também provoca os mesmos efeitos negativos”.

Ainda segundo o autor<sup>49</sup> “a decisão de manter os efeitos de atos inválidos com base no princípio da segurança jurídica deve analisar todos os efeitos decorrentes da inversão da consequência normal pelo descumprimento das normas [...]”. Arremata o doutrinador<sup>50</sup> afirmando que o uso da segurança jurídica como fundamento decisório sem a sua definição e sem a delimitação dos tipos e da extensão de todos os seus

---

<sup>48</sup> STF, RE 587.371, Tribunal Pleno, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 14 nov. 2013, p. 51.

<sup>49</sup> *Idem.*

<sup>50</sup> *Idem.*

efeitos é incompatível com o Estado de Direito e, por mais paradoxal que isso possa parecer, com o próprio princípio da segurança jurídica.

A afirmação acima corrobora com o que se vem apontando no presente estudo: sob a justificativa de estar prestigiando a segurança jurídica, o Tribunal, em verdade, está violando-a, além de esvaziando e banalizando o seu real significado.

Observa-se que, nos casos em que a manutenção do passado pode encorajar à prática futura de novos atos inconstitucionais, a modulação dos efeitos foi parcimoniosa e implicou encorajamento à edição de novas normas inconstitucionais.

Acerca desse entendimento, merece destaque a seguinte afirmação do Ministro Joaquim Barbosa (2012, p. 5), ao se reportar a um ambiente favorável à “especulação legal”:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade demanda um grau mais elevado de parcimônia, portanto, é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas [...]. Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos das declarações de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação não podem redundar na imunização do Estado do dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal<sup>51</sup>.

O último dos casos selecionados em razão da grande repercussão econômica e jurídica bem como do recorte temporal adotado na presente pesquisa, diz respeito ao julgamento do RE 714.139/SC, em 18/12/2021, afeto ao Tema 745 (repercussão geral), em que foi considerada inconstitucional a adoção de alíquotas de ICMS (imposto sobre operações com circulação de mercadorias e com a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) para as operações com energia elétrica e telecomunicações em patamar superior à alíquota das operações em geral, dada a essencialidade do bem ou do serviço tributado (BRASIL, 2022).

Atendendo aos pedidos dos governadores estaduais e respectivas procuradorias jurídicas, o STF modulou os efeitos de aludida declaração de inconstitucionalidade, para o ano de 2024 em diante – primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada.

---

<sup>51</sup> BARBOSA, Joaquim. **Agravo regimental no agravo de instrumento 581.820 Rio de Janeiro**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2179921>. Acesso em fevereiro de 2023.

Percebe-se de início que, ao adotar um critério para modulação absolutamente discricionário (primeiro exercício financeiro regido pelo próximo PPA), a Corte Constitucional praticamente legislou, decidiu com densidade normativa e de forma bem criativa, demonstrando um exercício de ativismo judicial, o qual é observado por Soares e Cabral (2021, p. 243) como uma “crise na representatividade política brasileira”, nos seguintes termos:

Ademais, deve-se inferir que o ativismo judicial é um fato, e não somente uma mera suposição doutrinária. O Poder Judiciário, por intermédio do Supremo Tribunal Federal, tem atuado proativamente em detrimento dos outros Poderes, inovando de forma criativa e ultrapassando sua esfera de julgador no papel de legislador positivo. Inúmeros são os casos concretos em que o órgão agiu de tal forma e o faz com o intuito de possibilitar que as normas acompanhem as súplicas sociais.

Ainda de acordo com Soares e Cabral (2021, p. 244), o ativismo judicial é evidenciado sob dois aspectos: (1) “quando invade a esfera do poder legislativo e proativamente inova no ordenamento jurídico, retirando do cidadão o seu direito democrático de ser representado por aquele que elegeu”; (2) quando o magistrado, se deparando com lacuna legislativa, integra o ordenamento (supre a lacuna) criando um novo precedente, inovando na ordem jurídica.

Percebe-se, para fins da presente pesquisa, que os criativos critérios que vem sendo utilizados pelo STF para modulação temporal das decisões declaratórias de inconstitucionalidade tributária, mesclam esses dois aspectos acima referidos, predominando o segundo aspecto (supressão de lacuna), mas sempre com vistas às questões financeiro-orçamentárias (política fiscal). Esse ativismo judicial, a depender do seu uso imoderado (de forma não-excepcional) ou com finalidades políticas, pode implicar violação ao princípio da separação de poderes, insculpido no art. 2º da Constituição Federal.

Mas, para além desse ativismo judicial, convém pontuar que o legislador estadual, ao editar a lei ofensiva ao texto constitucional que previa essas alíquotas estaduais majoradas para energia elétrica e os serviços de comunicações, não o fez guiado em interpretações jurisprudenciais favoráveis e anteriores ao que decidiu o STF ou em entendimento manifestado por doutrinadores.

Se assim o fosse, seria o caso de modular; mas efetivamente a situação é bem diversa: movido por um interesse arrecadatário (já que consumidor algum vai deixar de se utilizar de energia elétrica porque as alíquotas de ICMS passam de 25%),

a norma é editada em benefício dos cofres estaduais (receita), motivo pelo qual a Fazenda Pública assume o risco de uma futura declaração de inconstitucionalidade.

A modulação dos efeitos dessa declaração para o futuro oferece um prêmio ao desacerto legislativo, livrando o erário de devolver valores indevidamente arrecadados e de forma “*erga omnes*”, bem como de retificar a inconstitucionalidade de maneira imediata. Acerca disso, Ávila (2021, p. 586) observa que “[...] se o Estado edita uma norma inconstitucional, mas tira vantagem dos seus efeitos, terá encorajada a edição de uma nova norma inconstitucional”.

No caso, sequer existiam decisões dos tribunais superiores reconhecendo a validade desse tipo de cobrança e, portanto, não há de se falar em proteção à segurança jurídica ou à confiança do cidadão-contribuinte.

Não há ato praticado (a carecer de proteção) em razão de entendimento jurisprudencial anterior em sentido contrário – pela validade das alíquotas (ICMS) majoradas para tais bens. Nada serviu como base para o exercício dessa cobrança casualmente orientado pela segurança.

Explica Ávila (2021, p. 530) que, como a proteção da confiança no âmbito da alteração jurisprudencial depende da existência de atos concretos de disposição casualmente vinculados à decisão modificada, é preciso comprovar a prática desses atos: “Em cada caso, deve ser comprovado o exercício casualmente orientado de atos de disposição de direitos fundamentais”.

Assim, se por acaso os estados-membros estivessem amparados em decisões – ou até mesmo entendimento doutrinário – que respaldassem essa adoção de alíquotas maiores de ICMS para produtos essenciais (energia elétrica, telecomunicações e até mesmo combustíveis), a modulação se mostraria razoável.

Ainda segundo Ávila (2021, p. 535), se pode chamar de “contraordem” ou “contracomando” a prática de atribuir efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade que mantém, para o passado, atos ou seus efeitos contrários ao direito, sem uma necessária análise de todas as particularidades do caso concreto.

Arremata o autor:

[...] se o Direito postula a sua obediência, sempre que são mantidos os efeitos produzidos por ato contrário àquele tolera-se e, por via reflexiva, incentiva-se a sua violação. Em outras, instaura-se uma espécie de duplo comando, internamente contraditório ao próprio Direito: este deve ser obedecido, mas pode ser descumprido, e, se pode ser descumprido, não precisa ser obedecido. O que importa, para o tema em pauta, é que esse fenômeno

restringe os ideais inerentes à segurança jurídica: a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do Direito<sup>52</sup>.

A cognoscibilidade do direito, ainda segundo Ávila “é afetada na medida em que a manutenção dos efeitos da ilicitude causa incerteza quanto a qual é a regra aplicável tanto para a autoridade como para o destinatário”. Há uma regra, mas o seu descumprimento não é sancionado, assim sendo, não se tem certeza sobre qual regra é válida.

Para o mencionado autor (2021, p. 537), a confiabilidade do direito é afetada na medida em que a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a credibilidade do ordenamento e a sua eficácia.

Por igual modo, a calculabilidade é comprometida, já que a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a previsibilidade da conduta alheia e o caráter vinculante do direito em si – “a incerteza com relação às consequências a serem aplicadas aos atos contrários à Constituição gemina dúvida com relação a qual será o comportamento adotado pelas autoridades estatais”.

Arremata o autor afirmando que quando a cobrança de um tributo inconstitucional é mantida, igualmente surgem incertezas com relação às próximas cobranças - quer para o Poder Legislativo (“instituir tributo de acordo com a regra constitucional de competência ou extrapolando o seu âmbito?”), quer para os destinatários (“a competência será exercida conforme ou contra a Constituição?”).

No caso da moderação dos efeitos declaratórios de inconstitucionalidade das alíquotas maiores de ICMS para bens indiscutivelmente essenciais, a Corte adotou um marco temporal inusitado (primeiro ano de vigência do próximo plano plurianual) – de forma consequencialista, pragmática e político-discricionária – para atender às questões exclusivamente orçamentárias alegadas pelas Fazendas Estaduais, desprovidas de qualquer comprovação, apenas por receio de perdas arrecadatórias.

O pragmatismo jurídico representa uma postura interpretativa do processo decisório, a qual busca a utilidade e a eficiência do Direito no caso concreto a ser decidido. É, sem dúvida, uma visão consequencialista que se projeta para o futuro, pela visão antecipatória das consequências, a partir das regras de experiência e das informações e dos documentos existentes.

Essa antecipação dos passos é algo que Galanter (1974, p. 95-160) denomina de “inteligência de antecipação” (*advance intelligence*). Segundo Kaufmann (2010, p.

---

<sup>52</sup> ÁVILA, op. cit.

105-106), “Para o pragmatismo jurídico o critério a ser considerado é o da utilidade, da eficiência, da funcionalidade” [...]. O pragmatismo se aproxima, assim, do utilitarismo (juízo de utilidade), em que se muda o binômio “certo e errado”, para o “útil e inútil”, o “eficaz e ineficaz”.

Não que as decisões judiciais devam ser prolatadas de forma irresponsável ou sem mensuração de suas consequências práticas; porém, se uma norma é inconstitucional não se pode tolerar sua validade para um grupo de pessoas e não para outras, bem como durante certo período de tempo. O Estado Democrático de Direito não pode se tornar refém de um discurso econômico-financeiro.

Oportuno lembrar que os riscos fiscais e o provisionamento de recursos a serem despendidos com as perdas de disputas judiciais já devem estar eficientemente planejados na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) elaborada anualmente por cada ente da federação. Devem estar mensurados, especificamente, no documento denominado “Anexo de Riscos Fiscais”, a teor do que determina o artigo 4º, § 3º da “Lei de Responsabilidade Fiscal”<sup>53</sup> (BRASIL, 2000).

Como se vê, havendo responsabilidade e eficiência na gestão fiscal, notadamente no planejamento de receitas e despesas – instrumentalizado através das três leis orçamentárias (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual) - não há que se falar em comprometimento orçamentário em decorrência da devolução de tributos indevidamente pagos ou da perda futura de “receita”, haja vista, inclusive, que os grandes montantes deverão ser pagos na sistemática dos precatórios<sup>54</sup>, em prestígio ao princípio do equilíbrio orçamentário (não comprometimento da execução de um planejamento financeiro-orçamentário).

Não se pode, em nome da receita pública e do equilíbrio orçamentário, admitir a validade de uma lei inconstitucional – durante período de tempo algum – sem sequer existirem decisões (precedentes jurisprudenciais superados) em sentido contrário.

Admitir a continuidade de uma cobrança, já declarada inconstitucional em última instância, por questões meramente de “caixa” é premiar a transposição dos limites constitucionais ao poder de tributar. É abandonar o cientificismo jurídico, filosófico, moral ou principiológico, cedendo espaço ao estilo instrumental ou

---

<sup>53</sup> “A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

<sup>54</sup> CF/88, art. 100.

pragmático de decidir, de modular os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade tributária. Machado Segundo (2021, p. 84), ao observar esse fenômeno, associado ao pragmatismo jurisprudencial, denomina-o de “inconstitucionalidade eficaz”:

A criação de um tributo através de uma lei inconstitucional é um exemplo do que se chamou, no final do item anterior, de “inconstitucionalidade eficaz”. O adjetivo eficaz decorre da circunstância de a lei, enquanto inconstitucional, produzir todos os efeitos que o Poder Público gostaria que ela produzisse. Em outras palavras, é inconstitucional, mas funciona.

Se um tributo cobrado é inconstitucional ele nunca deveria ter sido exigido. Mas, o que se tem observado, é que alegações de cunho econômico-financeiro, sobretudo desacompanhadas de qualquer comprovação técnica, vêm sendo empregadas rotineiramente e com êxito na missão de cancelar os efeitos pretéritos causados por cobranças inconstitucionais (inconstitucionalidade eficaz). No mesmo sentido, a conclusão de Machado Segundo (2021, p. 86):

No que tange à limitação temporal dos efeitos de suas decisões, o Judiciário brasileiro, em particular, o Supremo Tribunal Federal, não parece preocupado nem com a boa-fé da Administração, nem com a demonstração objetiva de prejuízos econômicos advindos de uma possível não modulação.

Percebe-se que, diante da ausência de argumentos juridicamente plausíveis e válidos para defender suas cobranças tributárias, o Estado vem se utilizando de alegações de cunho estritamente econômico-financeiro para tentar restringir os efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributária.

Alega (desacompanhado de qualquer tipo de prova) futuras perdas arrecadatórias, as quais acarretariam, em tese, prejuízos ao regular funcionamento de serviços essenciais às populações mais vulneráveis e necessitadas, bem como o elevado montante de débitos tributários a ser restituído, o que poderia, por igual linha de raciocínio, comprometer, no futuro, o atendimento às necessidades públicas essenciais (saúde, educação etc.).

Ainda acerca do que denomina “inconstitucionalidade eficaz” e a conseqüente burla à supremacia constitucional enquanto garantia fundamental do administrado, Machado Segundo (2021, p. 85) conclui que:

Veja-se que o argumento ligado ao equilíbrio das contas públicas e um possível “rombo” nessas contas que decorreria do dever de restituir, embora aparentemente plausíveis, levaria à chamada inconstitucionalidade eficaz: mesmo sabendo da proibição constitucional à instituição e à cobrança do tributo naquelas circunstâncias, o Poder Público o instituiria e o arrecadaria sem problema algum. Se e quando o Judiciário reconhecesse a vedação, seria o caso apenas de deixar de cobrá-lo, ou mesmo de substituí-lo por outro, portador de inconstitucionalidade diferente, e começar tudo de novo. Daí porque a modulação, em tais circunstâncias, em princípio, não deve ser

aceita, por implicar uma burla à própria supremacia constitucional e às garantias que ela representa para o cidadão.

O abuso do poder de tributar não se justifica nas necessidades orçamentárias, sequer “estado de necessidade” consta textualmente como exceção aos limites constitucionais ao poder de tributar estabelecidos.

Os compromissos orçamentários assumidos pelo Poder Executivo não podem se sobrepor ao direito, enquanto sistema de limites impositivos que visa pacificação social de forma justa e segura, sob pena de ruptura do sistema, da perda da confiança do administrado.

Já não basta a inflacionada produção legislativa tributária, o excesso de normatização infralegal, os assuntos que se misturam quando é editada uma lei ou ato normativo qualquer, ainda se tem o quadro de insegurança gerado pelos critérios de modulação das decisões tributárias do STF, que acaba por ser a fonte daquilo que se diz pretender afastar: a insegurança jurídica. As soluções se tornam, na verdade, problemas.

O ideal de segurança jurídica vem assim a servir como um discurso que ofusca um consequencialismo econômico, pautado pela ética utilitarista, que, em verdade, foi contraposto. Convém lembrar que a segurança jurídica é valor constitucional e tem maior peso do que uma arrecadação alicerçada em abuso no poder de tributar. Esse consequencialismo jurídico diz respeito às justificativas para uma decisão ou para determinada linha interpretativa que levam em conta as consequências que podem ser causadas ao corpo social. Trata-se, o consequencialismo, de uma teoria utilitarista que visa equacionar interesses, de acordo com o caso concreto, ponderando as possíveis soluções a serem conferidas à lide, de acordo com os efeitos sociais, políticos e econômicos.

Não se está negando a ideia de que os sistemas sociais são formados pelos subsistemas político, econômico e jurídico, que os influenciam mutuamente, embora sejam autônomos entre si (CALIENDO, 2009, p. 16). Apenas se repudia que elementos econômicos e, portanto, extrajurídicos, formadores da convicção do magistrado ganhem maior peso uma vez confrontados com a supremacia constitucional e a segurança jurídica. Ávila (2021, p. 623) define o consequencialismo e seu desprestígio à estrutura normativa (legalidade e tipicidade) como sendo:

[...] estratégia argumentativa mediante a qual o intérprete molda o conteúdo ou a força do Direito conforme as consequências práticas que pretende evitar ou promover, em detrimento da estrutura normativa diretamente aplicável, dos efeitos diretamente produzidos nos bens jurídicos protegidos pelos

direitos fundamentais e dos princípios fundamentais imediatamente aplicáveis à matéria.

Essa corrente de interpretação tem origem na doutrina anglo-saxônica (*consequentialist argument*) representando um modelo alicerçado no dirigismo da decisão consoante critérios calcados nas consequências práticas e externas ao sistema jurídico (pragmatismo).

O pensamento de Posner (2010, p. XII) representa a matriz disciplinar para o consequencialismo (escola *Low and Economics* de Chicago). Nela se defende que, através da análise econômica do Direito, se afasta os exageros do positivismo jurídico e da teoria da livre interpretação, conferindo um “meio termo” entre estes. Não afasta por completo o poder decisório com discricionariedade, mas este será exercido seguindo os ditames de uma teoria econômica aplicada às ciências jurídicas.

A abordagem econômica do direito – enquanto matriz disciplinar do consequencialismo – se desenvolve em aspectos descritivos e normativos, na medida em que pretende explicar e prever o comportamento racional dos agentes do sistema normativo (notadamente os magistrados), bem como se debruça sobre aspectos procedimentais e processuais, visando uma eficiência econômica do sistema jurídico, possibilitada pela convergência desses dois campos das ciências sociais aplicadas (direito e economia).

Segundo o pensamento de Posner (2011, p. 31-40), a racionalidade implica tomada de decisões coerentes e eficientes, ainda que em condições de profundas inseguranças ou incertezas, devendo os princípios econômicos e a doutrina jurídica convergirem em “fórmulas institucionais simétricas” em que “todos ganham” na resolução de antinomias marcadas por forte disputa (o economista busca por solução mais eficiente sem defender, intransigentemente, a parte credora ou devedora, por exemplo).

Ainda segundo o autor norte-americano, sua teoria é alvo de fortes críticas no meio jurídico, por ter sido identificada como uma “arma ideológica do capitalismo”, um modelo egoísta, reducionista e não realista da motivação humana, cujos adeptos seriam conservadores e pessimistas (POSNER, 2011, p. 38).

Não se pode negar a importância da teoria de Posner para o Direito, notadamente para as escolhas dos contribuintes (questionar ou não um tributo indevido; judicializar ou não), bem como para a tomada de decisões judiciais. Porém,

o aspecto racional-econômico não pode prevalecer diante da violação a valores jurídicos.

Do contrário, com o uso exacerbado dessa corrente, o direito passará a ser concebido como uma ciência utilitarista, meramente pragmática e não como um sistema de limites. Ademais, convém lembrar que a abordagem econômica do direito não pode implicar flexibilização do texto constitucional e da força normativa da constituição, especialmente na parte dos direitos e garantias (núcleo duro).

Segundo Christopoulos (2016, p. 10), a decisão tomada no âmbito de uma visão consequencialista levará em conta, preponderantemente, as consequências que provoca, os resultados que produz (de que modo seria bom ou ruim, justa ou injusta). Assim sendo, o julgamento proferido sobre determinado tema é calcado pela provável repercussão social ou econômica, o que leva o órgão julgador a restringir os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade (modulação).

O Estado, ao editar uma lei inconstitucional e apostar que, na pior das hipóteses, após um longo período de percepção indevida de receita, no máximo será condenado a devolvê-la apenas para aqueles que ajuizaram ações – adstringe seu papel ao de um juseconomista, referido por Timm (2014, p. 20) como o agente econômico que, estrategicamente, pondera custos e benefícios na hora de decidir. No caso, a decisão é manifestada pela edição de uma norma que, mesmo violadora ao texto constitucional, gera recompensa econômico-financeira expressiva.

O juseconomista é aquele que auxilia o direito na atividade de compreensão (diagnóstico) e a previsão (prognose) das consequências sociais (consequencialismo) de cada escolha; de como o Direito pode elaborar uma “estrutura de incentivos” para alcançar maior bem-estar social (TIMM, 2014, p. 29). Afinal, “a métrica de que se vale a Ciência Econômica é a utilidade” (TIMM, 2014, p. 161).

Ainda tomando como base as lições conceituais do referido autor (2014, p. 28), o Estado Fiscal norteia sua pauta tributária na *jus economia*, por considerar o que será obtido com uma determinada medida (prognose) e o que está abrindo mão (ou arriscando) para alcançar aquele resultado arrecadatório.

No caso, o Estado abre mão de cumprir a Constituição Federal, em prol de resultados arrecadatórios. E, transcorrido significativo tempo, uma vez chamado a corrigir a violação constitucional, alega questões relacionadas a equilíbrio econômico-financeiro como forma de se furtar das consequências de suas ações, utilizando-se

de argumentos não demonstrados documentalmente - como por exemplos: potenciais prejuízos na disponibilização de serviços públicos essenciais (saúde, educação etc.).

É similar à aplicação estratégica da “teoria dos jogos”, crescentemente utilizada no Direito (TIMM, 2014, p. 115), a qual prevê uma estrutura de análise útil para o impacto (consequências) das normas (no caso específico, impacto na receita pública) e suas restrições (possíveis respostas) ao comportamento dos agentes envolvidos (contribuintes, fisco e órgão julgador).

Em tais casos de modulação *pro futuro*, observa-se que a Corte Suprema explica o direito pela economia, fazendo uma (presumida) análise econômica do direito tributário, a qual, embora possa ser válida do ponto de vista dogmático, não poderá ter o efeito de mitigar direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, muito menos desprestigiar os atributos certeza e previsibilidade do direito.

Oportunas, as lições de Caliendo (2009, p. 15), para quem a análise econômica do direito não pretende apenas descrever o Direito com conceitos econômicos, mas encontrar elementos econômicos que participem da regra de formação da teoria jurídica e, desta forma, os fundamentos da eficácia jurídica e até mesmo da validade do sistema jurídico devem ser analisados levando em consideração valores econômicos, tais como a eficiência, etc.

Como se percebe, essa “regra de formação” a que aduz o autor corresponde às decisões judiciais aqui recortadas que consideraram elementos econômicos para não atribuir os efeitos próprios (*ex tunc*) de uma declaração de inconstitucionalidade, vislumbrando uma presumida eficiência orçamentária e arrecadatária.

Ainda segundo Caliendo (2009, p. 93), a ciência jurídica tem que reconhecer que deve existir uma coerência entre justiça e eficiência, no sentido pragmático - “o sistema de normas deve ser orientado por valores e justificativas advindas do contexto extranormativo”. Isso corresponde ao denominado “consequencialismo” ou “utilitarismo”.

Justifica o autor<sup>55</sup> (2009, p. 94) que “não se trata de negar a autonomia semântica e sintática da linguagem jurídica, mas de reconhecer que a rede de significados adotados no direito decorre de uma conexão entre eficiência e justiça”, sem ordem de prioridade de uma sobre a outra.

---

<sup>55</sup> *Ibidem*.

Assim, a compreensão do relacionamento entre justiça e eficiência, para o autor, seria fundamental para a determinação de um sistema tributário justo e para a afirmação de uma “sociedade de direitos do contribuinte”.

No que toca à interpretação econômica do direito tributário, escola de origem alemã, afirma Caliendo (2009, p. 107-109) que lhes são traços característicos: a) análise finalística (finalidade ou objetivos de índole econômica, atribuídos ao direito tributário); b) interpretação *pro fiscum* (flexibilização de conceitos que acarreta redução da certeza do direito, relativizando o princípio da legalidade e fragilizando a segurança jurídica, o que mitiga direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte em prol da eficiência arrecadatória); c) finalidade econômica e arrecadatória (interpretação tributária que se legitima a partir do fundamento de justiça na distribuição dos encargos próprios do financiamento estatal); e, d) justiça fiscal ou tributária (justiça tomada exclusivamente sob o ponto de vista fiscal ou arrecadatório – tributação justa que alcance o máximo da capacidade econômica do contribuinte - universalidade).

No entanto, Caliendo (2009, p. 128) tece suas considerações finais acerca da tributação e mercado, concluindo que “não será possível aceitar a interpretação econômica do direito tributário, por violar os sentidos mínimos do sistema tributário, substituindo a noção de justiça fiscal pela de eficiência arrecadatória”.

Ademais, conforme entende Ávila (2021, p. 588), perda arrecadatória não se subsume ao conceito constitucional de segurança jurídica e esta não pode ser validamente utilizada como justificativa em favor do Estado para manter a eficácia pretérita de lei tributária instituidora de tributo, tanto no seu aspecto subjetivo como no seu aspecto objetivo. E arremata o autor afirmando que o “prejuízo financeiro decorrente do dever de restituição de tributos inconstitucionais nada tem a ver com segurança jurídica, muito menos com a segurança jurídico-tributária” (2021, p. 589).

Para o referencial teórico de Ávila (2021, p. 581), a segurança jurídica é princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, e não instrumento de aumento do poder do Estado: “[...] é princípio objetivo em favor do cidadão-contribuinte, e não em favor do Estado”. Vilanova (2003) concebe como uma conquista do Estado de Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito (*Verfassungsstat*) a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo e a enumeração de garantias para conferir efetividade a tais direitos, seja em face dos particulares ou em face do próprio Estado.

Machado (2006, p. 20), ao associar o regime constitucional à garantia dos direitos fundamentais, lembra que os direitos fundamentais foram consagrados, historicamente, em decorrência da necessidade de proteger o indivíduo contra os abusos do Estado absolutista (direitos de liberdade), por exigirem do Poder Público abstenção quanto à prática de atos limitadores da liberdade do indivíduo que se entendia como plena.

D'Ávila Lopes (2004, p.10) apregoa o respeito aos direitos fundamentais, enquanto demonstração de respeito também à dignidade humana, cabendo ao Estado defendê-los e protegê-los contra transgressões. Ainda segundo a autora, esse dever de proteção é dirigido não apenas ao Estado, mas também aos particulares, por traduzirem dignidade humana. Assim, os direitos fundamentais gravitam em torno do indivíduo, sujeito destes direitos, sendo oponíveis não apenas em face do Estado, mas também a qualquer outro componente do corpo social, seja pessoa física ou jurídica.

Protege, assim, as legítimas expectativas do cidadão-contribuinte e não do Estado Fiscal, cabendo a este preservá-las, pois “o princípio da proteção à confiança serve de limitação em favor do cidadão e contra o Estado, e não em favor do Estado e contra o cidadão” (ÁVILA, 2021, p. 583).

Arremata Ávila (2021, p. 595) afirmando que fica evidente que tal manutenção dos efeitos de tributos inconstitucionais mais restringe do que promove a segurança jurídica, pois “ao manter os efeitos passados da norma inconstitucional, pretendendo proteger a segurança jurídica no passado, restringe-se, ainda em maior medida, a segurança jurídica no futuro, pelo incentivo à edição de novas normas inconstitucionais”, o que caracteriza estímulo à restrição da eficácia e calculabilidade do Direito.

Acrescente-se a essas lições doutrinárias o fato de que quando uma lei é declarada inconstitucional e a respectiva cobrança tributária anulada se tem evidenciado um abuso no poder de tributar o que fere a ordem jurídica, pois o fenômeno tributário é de interpretação vinculada à estrita legalidade e à supremacia constitucional. Não tem como relativizar tais valores próprios de um Estado de Direito considerando questões relacionadas às finanças públicas, “quebra do erário”, “problemas futuros de caixa”, entre outras comumente empregadas.

Deixar de atribuir efeitos *ex tunc* às declarações de inconstitucionalidade tributária, sem que tenha havido alteração jurisprudencial, ratificando uma receita que

não deveria ter sequer ingressado, chancela a cobrança de um tributo com efeito de confisco, algo vedado constitucionalmente<sup>56</sup>. Confisco porque se o tributo não é devido e mesmo assim foi pago, se tem uma restrição indevida ao direito fundamental à propriedade<sup>57</sup>.

Nessa ordem de ideias, a preocupação com as consequências financeiras (visão consequencialista) para o erário não devem nortear as decisões do STF, pois o suposto “prejuízo” financeiro não pode se sobrepor ao prejuízo à ordem jurídica, sob pena de vilipêndio ao Estado de Direito, representado pelos valores segurança e justiça. Argumentos consequencialistas, econômicos e não jurídicos, não devem preponderar diante dos direitos e garantias fundamentais.

As consequências não podem ser sobrepor à legitimidade lógico-jurídica, aos princípios que regem a tributação no Brasil, à segurança jurídica, à cognoscibilidade do direito. A eficácia normativa da Constituição não pode ceder espaço ao consequencialismo econômico que provoca uma postura ativista ou de julgamento por convicções pessoais (decisionismo).

Por seu turno, o Fisco, ao perceber que tais declarações de inconstitucionalidade, no final das contas, terão seus efeitos restritos no tempo e só terão eficácia para determinados contribuintes que já tiveram a iniciativa de ajuizarem ações questionando a cobrança, não mais será temente às consequências de seus atos (“inconstitucionalidade eficaz”).

Mais uma vez o referencial teórico de Ávila (2021, p. 624) se faz pertinente, quanto ao benefício à própria torpeza do Estado e ampliação do poder estatal potencialmente gerado pela moderação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributária:

De outro lado, o Estado exercerá um poder ilimitado, na medida em que a violação de uma regra não produzirá a consequência abstratamente prevista, permitindo que ele se beneficie da própria torpeza e, com isso, veja-se incentivado a futuramente proceder ao arrepio da Constituição, pela vantagem que isso lhe traz (ÁVILA, 2021, p. 624).

Não se pode, portanto, editar normas inconstitucionais na intenção de, uma vez invalidadas, se terá, no máximo, um meio termo, uma solução conciliadora dos interesses em jogo, ditada pelo Supremo Tribunal Federal, com base na sua discricionariedade consequencialista.

---

<sup>56</sup> CF/1988, Art. 150, IV.

<sup>57</sup> CF/1988, Art. 5º., XXII e LIV.

Não é demasiado mencionar que o Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), em seu artigo 316, §1.º, que estabelece uma sanção penal pertinente à cobrança de tributo indevido, de conhecimento ou que deveria sê-lo do servidor fazendário. Essa prescrição penal reforça a ideia de proteção à moralidade administrativa e à legalidade tributária – segurança jurídica, punindo o agente público que cobra tributo indevido ou que deveria saber ser indevido.

Assim, não se pode chancelar uma prática negativa, contrária à Constituição Federal. Ao ser reconhecida a violação é de se reconhecer que a norma expurgada não teve validade em momento algum e, em assim sendo, não poderia ter sido aplicada, gerando as consequências próprias para quem se locupletou com causa em uma lei declaradamente ofensiva ao texto constitucional. Do contrário, a declaração de inconstitucionalidade terá o mesmo efeito prático de uma simples revogação de dispositivo legal, equiparando-se o órgão julgador ao órgão legislativo.

A modulação indiscriminada pode funcionar como um estímulo governamental à inconstitucionalidades tributárias de toda sorte, pelo fato de ter sua validade resguardada para situações pretéritas, especialmente para aqueles contribuintes que não tiveram a iniciativa de questionar judicialmente antes da decisão proferida pela Corte Constitucional.

Percebe-se que os tributaristas já estão se acostumando com esse tipo de modulação que atribui efeitos apenas prospectivos, ressaltando as ações já ajuizadas até a data de julgamento ou publicação da decisão que invalidou uma norma. E, ao se acostumarem com isso, os advogados da área induzem seus clientes a ajuizarem ações, até mesmo as temerárias, no intuito simplesmente de “garantir vaga” caso a lei seja declarada inconstitucional, o que gera uma enxurrada de ações judiciais com a mesma finalidade.

Como se sabe, o cidadão-contribuinte busca uma análise das vantagens e desvantagens de ajuizar uma ação ordinária contestando a exigência de um determinado tributo. Sopesa os custos para o seu ajuizamento (despesas processais e gastos com advogado), os riscos da sucumbência, a demora na resolução do litígio de maneira definitiva (infinitos recursos fazendários, muitas vezes com o propósito de reverter ou de modular a decisão, até mesmo de protelar seu cumprimento), com o possível ganho (resultado final esperado no processo).

Através dessa análise racional, o contribuinte – na maioria das vezes - chega à conclusão de que “não vale a pena” ajuizar a ação; no entanto, com esse padrão de

decisões do STF, o particular se sente estimulado pela judicialização, por temer não ser contemplado no caso de modulação dos efeitos temporais de eventual decisão que reconheça a inconstitucionalidade do tributo ou de sua forma de calcular.

Esse padrão decisório representa uma espécie de raciocínio conciliador dos interesses fiscais em jogo diante do que apregoa o texto constitucional, que acaba formulando uma estratégia jurisprudencial, com caráter instrumental e casuístico, interessada em resolver problemas concretos e alcançar o máximo de consenso (“agir político”).

O mesmo casuísmo é observado por Peixoto (2018, p. 325), ao analisar a jurisprudência constitucional do STF e a ausência de uniformização do que vem a representar segurança jurídica:

[...] não se percebe um padrão decisório na jurisprudência do STF. Até porque não se chega a ser perceptível uma uniformização do que seria o princípio da segurança jurídica, confiança legítima ou boa-fé objetiva para a Corte. Em geral, cada Ministro manifesta sua própria concepção de cada uma das normas, sendo ainda mais comum a sua mera invocação, sem maiores explicações.

Ainda conforme Peixoto (2018, p. 325), não se verifica uma padronização clara nos fundamentos esboçados pelo STF, variando de caso a caso, e de acordo com uma percepção (ótica subjetiva) do presumido impacto da decisão adotada.

Esse cenário gera uma notória capacidade de aprendizado e de adaptação da parte litigante, o que culmina com a criação de estratégias processuais de longo prazo, para convencimento dos membros do STF sobre a possibilidade de modulação em casos que lhe favoreça.

Silva (2020, p. 94-97) apresenta algumas linhas argumentativas e estratégias processuais que as Fazendas Públicas comumente adotam com relação à pretendida modulação temporal: a) superficialidade das razões apresentadas - alegações genéricas acerca do impacto negativo da decisão nas contas públicas (o que fragiliza o exercício do contraditório); b) petição dirigida, no dia do julgamento, ao Ministro Relator (o que, por igual modo, fragiliza o exercício do contraditório); c) apresentação oral do pleito, após a finalização do julgamento do mérito (o que fragiliza o devido processo legal como um todo, já que o mérito já foi julgado) - o procurador público pede o uso da palavra para expor o montante da suposta perda financeira a ser experimentada pela Fazenda Pública sucumbente; e, d) pedido de limitação temporal da declaração de inconstitucionalidade realizado após o julgamento de mérito

(desfavorável ao Fisco) e na forma de embargos declaratórios, muitas vezes acompanhados de uma nota técnica elaborada pelo Fisco.

Percebe-se assim, uma vantagem estratégica para a Fazenda Pública litigante, enquanto parte processual que tem à sua disposição argumentos vagos (“excepcional interesse social”) e dados técnicos que, embora sejam presunções, são de contraposição dificultada.

No âmbito do Tribunal de Justiça Europeu (TJE), observa Machado Segundo (2021, p. 85) que nas situações de risco à efetividade do direito comunitário, ou do direito da União Europeia, é reconhecida a possibilidade de as cortes nacionais (ou a própria Corte Europeia) modularem os efeitos de suas decisões, limitando sua eficácia apenas no tempo – efeitos *ex nunc*.

Quanto à invocação de questões orçamentárias, esclarece e exemplifica o mencionado autor acerca da possibilidade de modulação de efeitos nas invalidações dos atos do Poder Público, no âmbito do TJE, desde que seja efetiva e concretamente demonstrado o alegado “prejuízo econômico”:

Nessa ordem de ideias, o TJE admite que se modulem os efeitos de decisões que reconhecem a invalidade de atos do Poder Público, desde que a invocação de “prejuízos econômicos” que fundamenta o pedido de modulação, por exemplo, seja objetivamente demonstrada. Não basta afirmar genericamente que a não modulação poderia causar um “rombo” no orçamento. Julgando o caso C-228/2005 (*SatradasfaltSrl*), o TJE exigiu, em primeiro lugar, a demonstração de que a Administração Pública, ao editar o ato de cuja invalidade se cogita, estaria agindo de boa-fé. E, em segundo lugar, exige-se, para que se proceda à modulação, a demonstração objetiva de impacto econômico de uma possível não-modulação (MACHADO SEGUNDO, 2021, p. 86).

Desta forma, seria preciso a demonstração da boa-fé objetiva do Poder Público ao editar a norma impugnada, bem como a comprovação concreta e objetiva do impacto financeiro-orçamentário negativo, para que, no âmbito do Tribunal de Justiça Europeu, sejam atribuídos efeitos apenas proativos, *ex nunc*, à declaração de inconstitucionalidade.

A não exigência de comprovação efetiva desses impactos negativos nas finanças públicas faz com que essa estratégia de modulação ganhe força, tangenciando situações jurídicas que nunca deveriam ter existido, com que o discurso orçamentário ganhe cada vez mais espaço, estimulando os abusos cometidos no poder de tributar. E, em nome da arrecadação, se acaba por flexibilizar, até mesmo ignorar, as limitações constitucionalmente impostas ao poder de tributar, entre elas aquelas pautadas na segurança jurídica.

Diante do número expressivo de mudanças significativas acontecidas não apenas no ordenamento jurídico brasileiro, mas também, no entendimento adotado pela Corte Constitucional acerca de determinados assuntos, percebe-se a importância de reformular as metodologias de resolução de conflitos para que a segurança jurídica possa obter maior respeito; do contrário, registrar o caráter instável, efêmero e aleatório do direito se tornará algo até mesmo banal, conforme adverte Ost (1999, p. 281).

Por fim, conforme já informado neste estudo, a seleção dos julgados retro mencionados ostenta caráter apenas ilustrativo desse pragmatismo jurisprudencial e consequencialismo econômico, os quais devem ser repensados, por ser atentatório aos valores mais caros de um Estado de Direito e por gerar uma sensação de locupletamento indevido e impune.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito fundamental à segurança está assegurado constitucionalmente, nas mais variáveis acepções em que a expressão possa ser adjetivada (segurança pública, jurídica, alimentar, física, habitacional, econômica, etc.).

A partir das considerações conceituais e históricas comumente trazidas pelos constitucionalistas se pode concluir que a segurança, seja em sua concepção geral ou no contexto da segurança jurídica, está caracterizada como um direito fundamental, garantido constitucionalmente através de vários preceitos afirmativos ou proibitivos.

Assim, a segurança jurídica, embora seja um conceito indeterminado dotado de elevado grau de abstração, um ideal inatingível em sua plenitude e que não vem expressamente definido no texto constitucional, é direito fundamental do cidadão assegurado em diversas passagens do texto constitucional, positivadas na forma de princípios ou na forma de regras. É tarefa dos poderes públicos buscá-la e preservá-la ao máximo, por ser pilar fundamental ou elemento estruturante do Estado Democrático de Direito.

O capítulo inicial do presente estudo permite concluir que a segurança jurídica, embora possa ser considerada uma utopia (assim como a ideia de estar seguro, de uma forma geral), deve ser encarada como um princípio (vetor interpretativo e orientador da atividade estatal e jurisdicional), bem como um direito fundamental ou valor estruturante inerente ao Estado de Direito, a ser incessantemente buscado, prestigiado e preservado ao máximo. É dever do Estado essa busca incessante e sua preservação ao máximo.

Em matéria tributária não há diferença, por estar associada à dignidade humana: a segurança jurídico-tributária é direito fundamental garantido através de princípios e regras postas diretamente no texto constitucional, bem como de normas gerais editadas pelo legislador complementar nacional (Código Tributário Nacional). As garantias constitucionalmente e legalmente postas representam instrumentos que visam protegê-la – seja preventivamente; seja repressivamente, após sua violação.

Portanto, no que toca à segurança jurídica em matéria tributária, a conclusão é a mesma; porém, os meios protetivos se encontram dispostos não apenas no texto constitucional de 1988, na forma de limitações ao poder de tributar; mas também, em diversas passagens do Código Tributário Nacional, na forma de normas gerais de

observância obrigatória por todos os entes da federação: União, estados-membros, Distrito Federal e municípios.

No contexto dos países da América Latina, a presente pesquisa constata que a segurança jurídica tributária não goza da mesma proteção conferida pelo Direito Brasileiro. Algumas limitações constitucionais tributárias aqui presentes de forma expressa e detalhada, inexistem na maioria dos países latino-americanos; ou, uma vez existentes, decorrem de cláusulas gerais que demandam uma interpretação sistemática e extensiva.

A observância do princípio da segurança jurídica impõe clareza e publicidade das normas, estabilidade do direito e respeito às decisões anteriores, ainda que não represente imutabilidade ou engessamento no estado das coisas ou na maneira de interpretá-las.

Em prestígio à segurança jurídica, no Brasil, as declarações de inconstitucionalidade podem ter seus efeitos modulados no tempo, quando se tratar de introdução de um novo entendimento jurisprudencial.

Além de exigir caráter inaugural do entendimento veiculado pela Corte Constitucional, a ordem jurídica brasileira autoriza essa moderação dos efeitos considerando questões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Extraem-se duas importantes conclusões da análise dos preceitos legais permissivos: a) a modulação não deve ser tomada como regra, mas sim, exceção; b) é necessária inovação de entendimento jurisprudencial.

No entanto, a análise de alguns casos tributários julgados no período compreendido entre junho de 2008 a dezembro de 2021, os quais envolveram grande repercussão econômica e na comunidade jurídica, revela que esses requisitos (excepcionalidade e inovação de entendimento) não foram observados.

Com vistas ao recorte temporal em apreço (junho/2008 a dezembro/2021) não se detecta nenhum caso em que a modulação tenha se dado protegendo os interesses dos contribuintes.

Em verdade, os efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributárias foram mitigados, em atendimento às solicitações das Fazendas Públicas sucumbentes, alegando questões exclusivamente orçamentárias desacompanhadas de qualquer tipo de comprovação. Essa conclusão se extrai ao observar que o requisito fundamental autorizador da modulação – mudança de entendimento jurisprudencial – não estava presente em nenhum dos casos analisados.

Ademais, ao se analisar as razões invocadas pela Fazenda Pública, acolhidas pelo Tribunal Constitucional, constata-se a presença marcante de um discurso econômico-financeiro (consequencialismo econômico).

Verifica-se que aquilo que deveria ser utilizado como uma exceção passou a figurar como regra, gerando um “estado de exceção”. A Corte Constitucional criou um padrão decisório em que o Supremo Tribunal Federal atribui efeitos proativos as declarações de inconstitucionalidade tributária, resguardando, contudo, as ações já ajuizadas. E o faz em suposta homenagem a segurança jurídica, desprezando o fato de que se uma lei viola a ordem constitucional ela nunca poderia ter produzido efeitos, em tempo algum, para ninguém (isonomia de tratamento), e não apenas para aqueles que ingressaram juridicamente.

A segurança jurídica, conquanto tenha sido invocada, acaba sendo violada em seus atributos certeza, cognoscibilidade, previsibilidade e calculabilidade do direito. O desacerto legislativo resta premiado e a inconstitucionalidade se mostra financeiramente eficaz; pois, mesmo reconhecida pela mais alta Corte do País, possibilitou a efetiva percepção de receita tributária durante longo período de tempo, sem que o erário tenha que se preocupar com sua devolução. Com isso, se estimula a judicialização pelo particular, bem como a prática de novas inconstitucionalidades.

O espectro de proteção à legítima expectativa ou confiança do cidadão-contribuinte e a boa-fé objetiva restam maculados. Pois, se a inconstitucionalidade já estava anunciada - seja pela doutrina especializada ou por precedentes judiciais de instâncias inferiores, forçoso concluir pela não modulação, pela atribuição de efeitos retroativos ou *ex tunc*.

Não há de se cogitar em aparência de constitucionalidade no momento da edição da norma posteriormente declarada inconstitucional, em todos os casos verificados, considerando o recorte temporal adotado na presente pesquisa, bem como a repercussão econômica e jurídica que justificaram sua escolha.

Percebe-se que há uma exacerbada preocupação com as consequências (consequencialismo) orçamentárias da interpretação dada à norma pelo STF, um resultado útil ou atrativo para as partes. Essa solução-padrão da Corte Constitucional, eivada de pragmatismo e utilitarismo, proferida em prol dos interesses orçamentários e arrecadatários, não protege legitimamente a segurança jurídica, em seus atributos cognoscibilidade, previsibilidade e calculabilidade do direito (credibilidade da ordem jurídico-constitucional).

A bem da verdade, se deve registrar que, há casos, contudo, em que a modulação se faz imperiosa e estão restritos às situações de alteração de entendimento jurisprudencial em que a proteção à confiabilidade do direito se sobrepõe, independentemente de se tratar de entendimento favorável ao fisco ou ao cidadão-contribuinte.

Pelo que se pode perceber, a segurança jurídica passou a ser utilizada para manter os efeitos de uma lei tributária inconstitucional em detrimento da ordem jurídica, gerando um ambiente que torna o Estado de Direito refém de um discurso econômico.

Vale destacar que os limites postos na Constituição ao poder de tributar (os quais não podem ser ultrapassados por questões orçamentárias) são dirigidos ao Estado e não ao particular. Por igual modo, os direitos e garantias fundamentais têm por destinatários os particulares. Justifica-se essa conclusão até mesmo pela evidente hipossuficiência do particular frente ao Estado elaborador das normas, dotado de órgãos judiciais permanentes para atuar na defesa de seus interesses e que, desta forma assumiu o risco de mais tarde experimentar.

O ente público elaborou a norma e a executou assumindo o risco de mais tarde experimentar uma declaração de sua inconstitucionalidade e sofrer com as consequências orçamentárias negativas. Esse risco foi gerado pela própria atuação imperiosa, autônoma, de quem alega, no caso, o próprio Estado.

O fator de risco milita assim contra o particular e não contra o Estado produtor das normas. A surpresa depende da ausência nexo de causalidade entre a ação feita e a mudança ocorrida. Se há conhecimento ou dever de conhecimento, não se cogita de surpresa (não existe relação de confiança consigo mesmo). Some-se a isso o fato de que o Estado não é pego de surpresa (deveria saber do risco que estava correndo dada a inconstitucionalidade da receita) – o princípio da segurança jurídica não alberga essa pretensão fiscal de modulação dos efeitos dos atos praticados em contrariedade ao texto constitucional.

No mais, a violação a preceitos constitucionais sob o pretexto da defesa de interesse público é inconcebível. Partindo da conclusão de que não se pode tornar o Estado de Direito refém de um discurso econômico-financeiro, se tem que o fundamento de muitas dessas decisões poderia ser reconstruído, considerando verdadeiramente a segurança jurídica como exigência de estabilidade institucional do Direito e de credibilidade da ordem jurídica.

Não pode se perder de vista que prejuízo financeiro não diz respeito à segurança jurídica. Além disso, não existe segurança jurídica para apenas um dos polos em litígio. Da mesma forma que não existe segurança jurídica atendida em parte - é tudo ou nada!

É indubitável que o Estado dispõe de meios legal-orçamentários para provisionar as despesas públicas provenientes da restituição de tributos declarados inconstitucionais, sem que afete o equilíbrio orçamentário. Portanto, existem meios orçamentários que previnem e mitigam os efeitos financeiros negativos das declarações de inconstitucionalidade tributária.

Diante disso, a resposta à indagação formulada na parte introdutória do estudo é afirmativa, no sentido de que os critérios econômico-consequencialistas adotados pela Corte Constitucional Brasileira para atribuir efeitos proativos às declarações de (in)constitucionalidade acabam por violar em vez de prestigiar o direito fundamental à segurança jurídica, caracterizado pela certeza, estabilidade e previsibilidade do direito e dos efeitos dos atos praticados pelos administrados e pelo fisco.

Confirma-se, portanto, que a segurança jurídica vem sendo utilizada como uma falsa justificativa diante de questões, sequer comprovadas, financeiro-orçamentárias, as quais a Suprema Corte verdadeiramente considerou para modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade tributária, durante o período compreendido entre junho de 2008 a dezembro de 2021, envolvendo casos de grande repercussão econômica e no meio jurídico.

## REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. Jurisdição constitucional à brasileira: situação e limites. *In.*: PIMENTEL JÚNIOR, Paulo Gomes. **Direito constitucional em evolução: perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2008.
- AGAMBEN, Giorgio. **Por uma teoria do poder destituente**. Palestra pública em Atenas, 2013.
- ALEXANDRE. **Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 15 ed. rev. atual. e ampl., 2021.
- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AQUINO, São Tomás. **Suma Teológica I, parte I**. 2ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001.
- ARANTES, Paulo Eduardo. **Extinção**. São Paulo: Boitempo, 2007.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6ª ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **A estabilidade do ato administrativo criador de direitos à luz dos princípios da moralidade, da segurança jurídica e da boa-fé**. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 10, n. 40. p. 291-313, abr./jun. 2010.
- BARBOSA, Ruy. **A constituição e os actos inconstitucionaes do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal**. Imprensa: Rio de Janeiro, Atlântida, 1893.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **Vida para o consumo**: a transformação das pessoas em mercadoria. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.

BECK, Ulrich. **Die Risikogesellschaft**. A Sociedade de Risco. Frankfurt: Editora Suhrkamp, 1986.

BECK, Ulrich. **La société du risque**: Sur la voie d'une autre modernité. Paris: Editions Flammarion, 2001.

BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo global**. Madrid: Siglo XXI España Editores, 2002.

BOBBIO, Norberto. **La Certezza del diritto é um mito?** Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto, n. 28, p. 150, 1951.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico** nº 11. Fevereiro de 2002.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

BONATO, Gilson. **Devido processo legal e garantias processuais penais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BOURGET, R.; TONETTO, F. F. **O controle de constitucionalidade a posteriori das leis pelo conselho constitucional francês**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, v. 21, n. 2, p. 97-108, 7 dez. 2020.

BUFFON, Marciano; DOSSENA Júnior, Juliano. **A modulação dos efeitos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária**. Revista da AJURIS, vol. 41, nº. 133, 2014.

BRASIL. Congresso Federal. **Lei Federal n.º 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.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I.

BRASIL. **Decreto-lei n.º 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. **Lei n.º 11.346** de 16/09/2006. Cria o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SISAN com vistas em assegurar o direito humano à alimentação adequada e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processamento e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.655**, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 2.848**, de 7 de setembro de 1940. Código Penal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em 19 de abril de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº. 13.105**, de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.230.975/RS** Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 26 fev. 2014. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe 18 mar. 2014. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201100096836&dt\\_publicacao=18/03/2014](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100096836&dt_publicacao=18/03/2014)>. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 240.785/MG**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 8 de outubro de 2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 8 de out. 2014. <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123&pgl=106&pgF=108>>. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 381.964/MG**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 17 set. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 29 set. 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=581065&pgl=66&pgF=70>>. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 576.704/PR**. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Julgamento: 17 mar. 2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 02 out. 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 714.319/SC**. Relator p/ o Acórdão: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 18 dez. 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 15 mar. 2022. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6811853>>. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 851.108/SP**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 01 mar. 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>. Acesso em: 08 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 1.072.485/PR**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 31.8.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 02 out. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5255826>>. Acesso em: 08 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 8. Recurso Extraordinário n.º 556.664/RS**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 12 jun. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 14 nov. 2008. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209>>. Acesso em: 08 set. 2023.

BRÊTAS, Ronaldo de Carvalho Dias. **Processo Constitucional e Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CABRAL, Antônio do Passo. **Coisa julgada e preclusões dinâmicas**: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. 4. ed., rev., atual., ampl. Salvador: JusPodivm, 2021.

CALIL, Mário Lúcio; CAVALCANTE, Lúcia. **Por um conceito de segurança jurídica como direito fundamental**. RVMD, Brasília, V. 8, nº 2, p. 243-262, Jul-Dez, 2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALMES, Sylvia. **Du principe de la protection de la confiance légitime em droit allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**: contributo para a compreensão das normas constitucionais. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 2005.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Tradução: Aroldo Plínio Gonçalves. Revisão: José Carlos Barbosa Moreira. 2. ed. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF)**: Questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.), MORETI, Daniel (org.). *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CASAS, Osvaldo. **Derechos y Garantias Constitucionales del Contribuyente**, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002

CASTANHEIRA NEVES, António. Da “jurisdição” no actual Estado de Direito, in: **Ab Uno Ad Omnes**, obra coletiva, Coimbra, 1998, p. 226-227.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede do Conhecimento à ação política**. Imprensa Nacional: Casa da Moeda, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária**. 2003.

CAVALCANTE, Lucas de Andrade Lima; CALIL Mário Lúcio. **Por um conceito de segurança jurídica como direito fundamental**. RVMD, Brasília, V. 8, nº 2, p. 243-262, Jul-Dez, 2014.

COUTO E SILVA, Almiro do. **Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo**. Revista de direito Público, nº 84. São Paulo: RT, 1987.

COUTO E SILVA, Almiro do. **O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Revista Eletrônica de Direito do Estado. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, no. 2, abril/maio/junho, 2005, p. 5, 18-19.

CHRISTOPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade**. Argumentação consequencialista nas decisões do STF. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016.

CUNHA, Paulo Vieira. **Res Pública: ensaios constitucionais**. 1ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 1998.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. **Segurança jurídica e crise no Direito**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012, p. 57.

DALLA VIA, Alberto Ricardo. **Derecho Constitucional Económico**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificação da jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DIMOULIS, Dimitri. MARTINS, Leonardo. Deveres fundamentais. In: LEITE, George Salomão. SARLET, Ingo Wolfgang. CARBONELL, Miguel (Coord). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodium, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionabilidade Administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FARALLI, Carla. **La certezza del diritto nell'età della decodificazione**. In: Scritti giuridici in onore di Sebastiano Cassarino. Padova: CEDAM, 2001.

FEDELE, Andrea. **La reserva de ley**. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de derecho tributario. Bogotá: Temis, 2001.

FERNANDES, Luís Fiães. **Intelligence e Segurança Interna**. Lisboa: Edição ISCPSI, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional**. Barueri: Manole, 2007.

FERRAJOLI, Luigi. Por uma carta dos bens fundamentais. **Sequência estudos Jurídicos Políticos**, 31(60), 29–73, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2008.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

GALANTER, Marc. **Why the “haves” come out ahead**: speculations on the limits of legal change. *Law and Society Review*, v. 9, n 1, p. 95-160, autumn, 1974.

GALUPPO, Marcelo Campos. O que são direitos fundamentais? In SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.) **Jurisdição constitucional e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

FABRIZ, Daury Cesar. A crise do direito fundamental ao trabalho no início do século XXI. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, [S. I.], n. 1, p. 15–38, 2006.. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/59>. Acesso em: 7 set. 2023.

FABRIZ, Daury Cesar; GUEDES, João Bernardes Antunes de Azevedo. **Dever Fundamental de Cooperação em processos administrativos da autoridade marítima**: possibilidade de aplicação subsidiária do CPC no que tange à má-fé. p. 134. *Revista do Direito Público*, Londrina, v.12, n.3, p.115-152, dez. 2017.

FABRIZ, Daury Cesar; SIQUEIRA, Júlio; FELÍCIO, Raphael. O sistema tributário-orçamentário brasileiro: uma introdução. **Revista Forense**, v. 429, p. 1-10, 2019.

FABRIZ, Daury Cesar; SILVA, Heleno Florindo da. Os deveres fundamentais e a desobediência civil em democracias de baixíssima intensidade: aproximações e distanciamentos a partir da legitimidade de um governo. **Quaestio Luris** vol. 11, nº 04, Rio de Janeiro, 2018, p. 3298-3319.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Imunidades Tributárias**: São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998. p. 710.

HABERMAS, Jürgen. **Le paradoxe de l'État de droit démocratique**. In.: Les Temps Modernes, 2000. Teoria Política, Lisboa, 2015, p. 133.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O federalista**. Tradução: Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

JARACH, Dino. **Diritto Tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direito Constitucional e Neopragmatismo**. Tese de Doutorado. 2010. 364 p.

KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

LARA, António de Sousa. **Ciência Política**: estudo da Ordem e da Subversão, ISCSP, Lisboa, 2005.

LARANJA, A. L; FABRIZ, D. C. A influência do stf na regulamentação do dever fundamental de contribuir com a justiça. **Revista da Faculdade de Direito - Universidade Federal de Minas Gerais**, n. 75, p. 15-42, jul/dez 2019.

LARENZ, Karl. **Derecho Justo**: fundamentos de ética jurídica. Tradução e apresentação de Luiz Diez-Picazo. Madri: Civitas, 2001, p. 91.

LOBO TORRES, Ricardo. **A cidadania multidimensional na era dos direitos**. In: Teoria dos Direitos Fundamentais. 2. ed. LOBO TORRES, Ricardo. (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais**. Brasília a. 41 n. 164 out./dez. 2004.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Direitos e Garantias fundamentais**: Garantias Processuais e Garantias Materiais. Revista Opinião Jurídica, v. 3, n. 6, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar**: Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, v. 9, n. 50. Jul/Ago, 2006. ISSN 1519-1850. Bimestral.

MACHADO, Hugo de Brito. **Segurança jurídica e lei complementar**. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. p. 179-190. v. 28 n. 1, 2008: jan./jun. 2008. ISBN 1807-3840.

MACHADO, Hugo de Brito. **Segurança jurídica e lei complementar**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, [S. l.], v. 14, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder Público e litigiosidade**. São Paulo, Editora Foco, 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará, 2006.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos dos contribuintes**. São Paulo: Dialética, 2007.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes **Direitos humanos e utopias jurídicas**: ensaio de crítica histórica. Fortaleza: Curumim, 2017, p. 130.

MAQUIAVEL. **O Príncipe**; com notas de Napoleão Bonaparte e Cristina da Suécia e tradução de Mário e Celestino da Silva. Brasília: Senado Federal, 1998, v. 15.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MASLOW, Abraham. **A Theory of Human Motivation**, 1943.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. In.: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica, 2004, p. 220-221.

MARTINS, Marilene Talarico. Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica. In.: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**, 2004, p. 220-221.

MARQUES DE LIMA, Francisco Gérson. **Fundamentos Constitucionais do Processo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei**: a irretroatividade da lei tributária. Belo Horizonte, Del Rey, 1996.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia da pesquisa em Ciências Sociais: guia prático para acompanhamento de disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**, 4 vs.: v. I, 4a ed., Coimbra, 1990; v. II, 2a ed., Coimbra, 1983; v. III, 2ª ed., Coimbra, 1987, e v. IV, Coimbra, 1988.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MIRANDA, Jorge. **Constituição e Democracia.** Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro n.º 65, jul./set. 2017.

MIZZIARA, Raphael; CAPUZZI, Antônio; ASSUNÇÃO, Carolina Silva Silvino. **A relevância histórica do Estado liberal e a desconformidade do recrudescimento tardio dos ideários neoliberais na consolidação dos direitos trabalhistas.** Revista Do Tribunal Regional Do Trabalho, 3ª região, v. 64, p. 129-143, 2018.

MOLINARI, Flávio Miranda. **Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MONTE, Antônio de Pádua Marinho. **A decadência tributária e a supremacia do interesse público: uma análise constitucional do art. 173, II, do CTN, cotejado à luz da segurança jurídica, moralidade e eficiência administrativas.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2018.

MOREIRA, Nelson Camatta. **A ambivalência dos direitos fundamentais no estado democrático de direito.**

NELVAM, André Almeida. **Lei, segurança jurídica e positivismo jurídico.** Revista de Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Minas Gerais, v. 1, n. 2, p. 302 -320 | Jul/Dez. 2015.

NOVOA, César García. **El principio de Seguridad jurídica em matéria tributaria.** Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

OSCHENIUS, J. **Ensayo Doctrinal sobre la Obligación Tributaria,** Edit. Universitaria, Santiago, 1959.

OST, François. **Le temps du Droit.** Paris: Odile Jacob, 1999.

OST, François. **O tempo do Direito.** Bauru: EdUSC, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEDRA, Adriano Sant'Ana. **Mutação Constitucional: interpretação evolutiva da Constituição na democracia constitucional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

PEIXOTO, Ravi. **Superação do precedente e segurança jurídica**. 3. ed. rev., ampl., atual. Salvador: JusPodivm, 2018.

PEREZ DE AYALA, José Luis y Miguel Pérez de Ayala Berrecil. **Fundamentos de derecho Tributario**, Editorial Dykinson, Madrid, 2013.

PÉREZ LUÑO. Antonio Enrique. **Los derechos fundamentales**. Madrid: Tecnos, 2004.

PÉREZ LUÑO. **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel, 1991.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. **Considerações acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.º 4, RT, 1996, p. 187.

PLATÃO. **As Leis**, Portugal: Edições 70, 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

POSNER, Richard. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. Tradução de Evandro Ferreira e Silva, Jefferson Luiz Camargo, Paulo Salles e Pedro Sette-Câmara.

POSNER, Richard. **A Economia da justiça**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

QUEIROZ, Cristina. **Direitos Fundamentais**. Lisboa: Coimbra, 2002.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: RT, 2002.

RADBRUCH, Gustav. **Le but du droit**. In: L'Institut International de Philosophie du Droit et de Sociologie Juridique. Le but du droit: bien commun, justice, sécurité. Paris: Sirey, 1938. t. 3. p. 48.

RAÓ, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**, 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

RÉBORA, Juan Carlos. **El Estado de Sitio y la Ley Histórica dei Desbordo Institucional**, La Plata, 1935.

RIBEIRO, Ana Paula Brandão; MIRANDA, Isabella. **O processo constitucional e a proteção dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito**. Revista de Direito de Brasília v. 14, n. 6 (2016).

ROBLES, Gregório. **Los Derechos Fundamentales y la Ética em la Sociedad Actua**: Madrid: Civitas, 1995, p. 22-23.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, 2ª ed. 2009.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade**. Fórum Administrativo - FA, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, jun. 2009.

RODRIGUES, Leandro Nascimento; LEAL, Pastora do Socorro. **A eficácia dos direitos fundamentais nas relações privadas à luz da jurisprudência do STF**: análise crítica do RE 201.819-8 e ADI 4815. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, v. 19, n. 2, p. 11-42, 18 dez. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica**: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional Brasileiro. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, v. 57, p. 237-249, 2006.

SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. **Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 162.

SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCHMITT, Carl. **O guardião da Constituição**. Trad. Geraldo de Carvalho. Del Rey: Belo Horizonte, 2007. p. xi.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado**: Análise do Recurso Extraordinário, 2018.

SICHES, Luís Recasens. **Tratado general de filosofia del derecho**. 19. ed. Mexico: Porrúa, 2008.

SILVA, Ênio. **Limites Constitucionais Tributários no Direito Norte-Americano**, Juruá, 2001.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOARES, Mário Lúcio Quintão; CABRAL, A. L. N. O ativismo judicial: ruptura à democrática representatividade política brasileira? **Revista Direito em Debate**, [S. l.], v. 30, n. 55, p. 242–251, 2021.

SOUZA, Hamilton Dias de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 1, Ed. Saraiva, 1998.

SOUZA NETO; Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TAVARES, André Ramos. **Tribunal e Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2010.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. **As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 109. São Paulo: Ed. RT, 2013.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da Segurança Jurídica**. Revista da Escola Nacional de Magistratura, v. 1, n. 1, abr. 2006.

TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária**. Universidade de São Paulo: Faculdade de Direito, 2014 (Tese de Doutorado).

TIMM, Luciano Benti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário**. Editora dos Tribunais: 2011.

TROTABAS, Louis. **Finances publiques**. Paris: Dalloz, 1969.

QUINTANA, V. Linares. **Tratado de la Ciencia dei Derecho Constitucional**, ts. I a VII (a partir de 1956), Buenos Aires.

VARGAS, José Cirilo. **Processo Penal e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

VIAMONTE, Carlos Sánchez. **Manual de Derecho Constitucional**, 4a ed., 1959, p. 123.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalrim. **Direito Constitucional Tributário comparado Latino-Americano: uma perspectiva copernicana**. Revista Direito Tributário Atual, (47), 307–348.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

VILANOVA, Lourival. **A Teoria do Direito em Pontes de Miranda**. In.: Escritos Jurídicos e Filosóficos, vol. 01. São Paulo: Axis Mvndi/IBET, 2003, pp. 400-401.

YOSHIKAWA, Eduardo. **Processo (In)Civil E (In)Segurança Jurídica**. Faculdade De Direito Da Universidade de São Paulo, 2014 (Tese de Doutorado).

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.