

**SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE ALTA FORMAÇÃO EM MADRI –  
6/5/2024**

**Painel 4 - O papel da jurisprudência como fonte normativa, segurança jurídica e  
limites ao poder de tributar**

Humberto Martins\*

*Meu filho, guarde consigo a sensatez e o equilíbrio, nunca  
os perca de vista. (Provérbios 3:21)*

Cumprimento o Excelentíssimo Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. José Alberto Simonetti; o Excelentíssimo Diretor da Escola Superior de Advocacia Nacional, o Dr. Ronnie Preuss Duarte; e os membros da Escola de Prática Jurídica da Faculdade de Direito da Universidade Complutense de Madri.

Cumprimento palestrantes, profissionais da advocacia, docentes, discentes e público deste seminário internacional, cujo tema é de extrema importância para o direito e a sociedade contemporâneos: a relação entre jurisprudência, tributação e segurança jurídica.

É uma honra estar aqui para participar deste debate jurídico internacional de altíssimo nível!

Começo dizendo que o Estado necessita de instrumentos que lhe tragam recursos necessários para a concretização dos objetivos constitucionais.

De um lado, a **tributação** é o sistema pelo qual os estados democráticos contemporâneos formam recursos financeiros tanto para implementação de políticas públicas quanto para a própria sobrevivência estatal. De outro lado, os cidadãos tendem a ver a tributação como uma supressão de renda, de bens materiais e de propriedades

---

\* Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

peçoais, como uma perda do poder aquisitivo e da capacidade de consumo, ou seja, como uma dura manifestação do poder de império estatal.

Mas a tributação é essencial para a concretização dos direitos dos próprios cidadãos e dos direitos fundamentais. Aliás, os direitos do cidadão contribuinte integram uma parte importantíssima dos direitos fundamentais. Essa é uma das razões pelas quais existem as limitações ao exercício do poder de tributar, dando-se segurança (inclusive, segurança jurídica) aos contribuintes nas suas relações com o Fisco.

A tributação restringe a liberdade individual em nome do bem comum, mas o exercício legítimo do poder de tributar deve considerar que a atuação estatal não pode atropelar o que foi previamente autorizado pelo povo, que, por meio de seus representantes políticos, tem a seu favor esses limites legais (formais e materiais) ao poder de tributar. Há, ainda, a interpretação jurisprudencial acerca das normas constitucionais e infraconstitucionais.

Esse é o terreno da chamada “competência tributária”, isto é, a junção da *autorização* com a *limitação* para o exercício de funções tributárias. Tal soma da *autorização* e da *limitação* da atividade arrecadatória estatal origina a chamada “segurança tributária”, a qual forma a base do estatuto dos contribuintes.

O volume da carga tributária é um indicativo da importância que a sociedade dá a valores mais individuais ou coletivos; a composição da carga tributária (principalmente, a distribuição de seu custo entre os diversos setores) também é indicativo de como se concretizam os valores de justiça social e da atuação estatal na redistribuição dos recursos.

Falar de sistema tributário envolve debater o tamanho e a distribuição da carga tributária, a eficácia e a eficiência da administração tributária, a complexidade das regras tributárias, a segurança jurídica em prol dos contribuintes e os custos que os contribuintes são capazes de suportar quando pagam tributos.

Não bastassem os gastos públicos para a manutenção de uma enorme estrutura arrecadatória, há inúmeros tributos nas esferas federativas, o que implica uma legislação própria para cada um deles, alíquotas sobrepostas e coexistência de tributos cumulativos com tributos não cumulativos.

Some-se a isso o fato de que, em tempos de crise, sobrevêm o aumento do déficit orçamentário, a maior dificuldade de obtenção de financiamento externo e a necessidade de redução drástica dos investimentos e gastos públicos, circunstâncias que geram efeitos significativos na economia, reduzem sensivelmente a atividade econômica como um todo e diminuem a arrecadação.

E a solução dos problemas de arrecadação e financiamento tende a passar pelo aumento das alíquotas, o que pode atrair o aumento da sonegação. A sonegação, por sua vez, acaba por reduzir ainda mais a arrecadação do Estado, o qual se vê obrigado a aumentar a carga tributária para manter sua receita.

Em suma, o sistema tributário é complexo, seja para os contribuintes, seja para o Estado, mas tem uma função indispensável para a taxa de crescimento potencial do País.

Logicamente, cada um de nós alimenta uma ideia de como deveria ser o sistema tributário “perfeito”. Não há um consenso. Sempre haverá concordância com alguns pontos e insatisfação com outros.

Em matéria tributária, a **segurança jurídica** é essencial. Segurança jurídica que, aqui, pode ser entendida como um princípio ou uma norma de sobredireito que conduz a atuação do Estado e funciona como vetor de proteção dos direitos dos contribuintes. Isso ocorre porque o ordenamento jurídico deve se atualizar e se modificar, mas não de modo brusco ou de modo a atropelar a confiança legítima dos contribuintes na razoável estabilidade desse mesmo ordenamento.

A segurança jurídica é absolutamente imprescindível para conferir legitimidade, efetividade e eficiência às instituições.

Sob um ângulo dinâmico-intertemporal, uma face da segurança jurídica reporta-se ao passado (imutabilidade *versus* confiabilidade), mas a outra face da segurança jurídica olha para o futuro (previsibilidade *versus* calculabilidade).

Ao mesmo tempo que existe, na segurança jurídica, um ideal de estabilidade de certas normas passadas, também existe um ideal de estabilidade que somente poderá ser proporcionado pelas mudanças futuras.

Para entender a segurança jurídica, é preciso assimilar que, ao lado de uma necessária permanência de atos e decisões dos poderes públicos, devem estar:

1) a confiança dos administrados de que, para além dos direitos adquiridos, suas legítimas expectativas estarão a salvo de mudanças repentinas; e

2) a razoável estabilidade dos provimentos administrativos (em sentido amplo).

Para a segurança jurídica, os atos e as decisões dos poderes públicos devem observar certa constância, mas esse mesmo arcabouço de atos e decisões também deve seguir uma linha dinâmica e funcional para atender as necessidades da sociedade complexa, muitas delas mantidas a partir da tributação.

A segurança jurídica interna (atividade estatal básica) não diz respeito somente ao direito (seja ele tributário ou não). A segurança jurídica tem outros campos de atuação: por exemplo, quando serve de ferramenta integrante do desenvolvimento do próprio país.

A formação do Estado decorre de um imperativo antropológico de segurança em sentido amplo exigida pela sociedade. O arcabouço legislativo é um exemplo de construção que decorre da exigência social por segurança (no caso, segurança jurídica).

É relevante dizer, ainda, que, com o tempo, as garantias constitucionais deixaram de ser apenas um trunfo do cidadão *contra* o Estado, assumindo elas próprias o posto de garantias tanto da Constituição quanto dos cidadãos *no* Estado. Essa relação torna

possível um Estado harmônico com a Constituição, um Estado atuante dentro de seus fins mais legítimos.

O Estado de Direito mantém estreita relação com a segurança jurídica, tanto que ele pode ser compreendido como o Estado submetido ao ordenamento jurídico (sobretudo, à Constituição) e que, por isso mesmo, se conduz, positiva ou negativamente, a partir do Direito.

O Estado de Direito, ao orientar-se pela Constituição, deve proteger o povo, o qual, por sua vez, tem direitos e garantias assegurados (pelo texto fundamental) diante de condutas e atos violadores do ordenamento jurídico – eventualmente praticados por indivíduos, por órgãos ou agentes estatais contra o titular do direito.

Em síntese, a segurança jurídica é um princípio derivado do princípio do Estado de Direito, de modo que se fala em duas perspectivas da segurança jurídica: uma *objetiva*, que confere previsibilidade e irretroatividade aos atos estatais; e outra *subjativa*, que protege a confiança legítima dos cidadãos nesses mesmos atos e condutas estatais.

Essa é a justificativa para alguns doutrinadores defenderem que do Estado de Direito advém o *princípio da segurança jurídica*, garantidora não somente do cumprimento da lei, mas também dos legítimos anseios dos administrados (cidadãos, contribuintes) em relação aos atos e às condutas estatais.

Contudo, a segurança jurídica orienta a atuação dos poderes públicos à realização dos fins do Estado de Direito (poderes entre os quais está aquele incumbido da jurisdição propriamente dita, isto é, o Poder Judiciário), embora não seja um simples fim do Estado do Direito.

A Constituição de 1988 confere, como se observa do preâmbulo, fundamentalidade à segurança jurídica no cerne do Estado Democrático de Direito, o qual está “*destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça*”, além

de atribuir ao princípio da segurança jurídica uma funcionalidade concreta, ou seja, a segurança jurídica não é um mero conceito aberto.

Na linha do direito público estrangeiro contemporâneo (em particular, do direito alemão), o reconhecimento do princípio da segurança jurídica pelo direito de vários países fez com que a legalidade deixasse de ser vista apenas como lei *stricto sensu*, passando a traduzir um princípio que deixa de se tornar absoluto para admitir hipóteses de proteção da segurança jurídica dos administrados, justificada na confiança que estes depositam tanto na certeza quanto na continuidade da atuação da Administração, inclusive por seus órgãos e agentes.

Como exemplos frequentes da manifestação da segurança jurídica, podem ser citados: a regra de vedação da retroatividade da lei mais gravosa; o princípio da anterioridade tributária; o respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito; a observância da transparência administrativa; o dever de motivação das decisões administrativas; e a proteção das expectativas legítimas.

Daí a razão pela qual a segurança jurídica é tão importante para o contribuinte, para o sistema tributário e, obviamente, para a sociedade.

A partir dessa necessária relação entre tributação e segurança jurídica, um elemento é imprescindível para a harmonia desse binômio: a **jurisprudência**, essa fonte normativa, inclusive da disciplina tributária.

No âmbito do Poder Judiciário, um dos indicadores de que os tribunais estão se orientando pela indispensável segurança jurídica são as decisões precisas e a aplicação imparcial e isonômica da jurisprudência consolidada. Esses indicadores, porém, também apontam para um paradoxo enfrentado pelas cortes de justiça: por um lado, é desejável a continuidade jurisprudencial; por outro, a jurisprudência não deve permanecer arcaica diante da evolução do ordenamento jurídico, como acontece com o dinâmico direito tributário.

É tarefa inafastável dos tribunais equilibrar a atuação jurisdicional contínua com o mais atualizado direito, e, mais uma vez, isso vale também para a jurisprudência tributária: a segurança jurídica não pode ser tratada como um princípio estático, sob o risco de contrariar as próprias expectativas dos cidadãos e dos contribuintes em um Judiciário moderno e eficiente.

Os tribunais devem realizar os valores constitucionalmente previstos, mas também precisam acompanhar as mudanças sociais e imprimi-las à jurisprudência tributária ou não tributária (confirmando-a ou revisitando-a). Além do mais, os tribunais não devem se descurar da celeridade e da eficiência da prestação jurisdicional.

Forte nessas razões, o Pleno do STF entendeu, em sede de repercussão geral (Tema n. 881), que *“as decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo”*; porém, *“as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”* (RE n. 949.297, Rel. Min. Edson Fachin, Rel. p/ Acórdão: Roberto Barroso, PUBLIC 2/5/2023).

Já a Primeira Turma do STJ, no **AgInt no REsp n. 2.099.540/PR** (Rel. Min. Regina Helena Costa, DJe de 7/12/2023), decidiu que é *“incabível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por representar interferência da União na política fiscal adotada por Estado-membro, configurando ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica”*.

E a Segunda Turma do STJ, no **AgInt no REsp n. 2.094.828/SP** (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19/12/2023), entendeu que *“o conflito caracterizador da lide deve estabilizar-se após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte*

*interessada pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que a prescrição indefinida afronta os princípios informadores do sistema tributário”.*

É a prova de que a segurança jurídica se tornou um princípio com conteúdo dinâmico, o que leva o Judiciário a implementar ferramentas pontuais para atendê-la, tais como a atualização da jurisprudência, a modulação dos efeitos de decisões, a sistemática dos recursos repetitivos, sempre em respeito à linha diretiva traçada pelo princípio da proteção das legítimas expectativas, seja do jurisdicionado contribuinte, seja da sociedade como um todo.

Além do mais, este é um intento vívido constante da Constituição de 1988: proporcionar segurança jurídica manifestada por um direito capaz de reger o seu tempo, mas que seja, sobretudo, um direito vivo e hábil para modernizar-se sem frustrar as legítimas expectativas dos cidadãos, dos contribuintes e dos segmentos sociais diversamente configurados.

Muito obrigado!