

# Revista Brasileira de Tributário e Finanças

Ano II

Número 10

Repositório Autorizado de Jurisprudência  
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

## Editores

Fábio Paixão  
Ives Gandra da Silva Martins  
João Bosco Coelho Pasin  
Pilar Jiménez Tello  
Rogério Rodrigues  
Walter Diab

## Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins  
João Bosco Coelho Pasin

## Conselho Editorial

Ademar Pereira – Alcides Jorge Costa – André L. Costa-Corrêa  
Antonio Carlos Rodrigues do Amaral – Antonio Jorge Pereira Jr.  
Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira – Claudia Fonseca Morato Pavan  
Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes – Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon  
Fátima Fernandes R. de Souza – Francisco Pedro Jucá – Francisco Rezek – Gilmar Mendes  
Hugo de Brito Machado – Humberto Ávila – José Augusto Delgado – Kiyoshi Harada  
Marilene Talarico M. Rodrigues – Maurício Pereira Faro – Meigan Sack Rodrigues  
Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim  
Newton De Lucca – Regina Helena Costa – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins  
Roque Antonio Carrazza – Sacha Calmon Navarro Coelho  
Septilveda Pertence – Zélia Luiza Pierdoná

## Autores colaboradores deste Volume

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral – Carlos Roberto Martins  
Fernando Daniel de Moura Fonseca – Gabriel Quintanilha – Heleno Taveira Torres  
Ives Gandra da Silva Martins – Leonardo de Abreu Birchall  
María de los Angeles González Luna – Maurício Pereira Faro – Mirlo Matías de la Cruz  
Rita de Cássia Andrade – Rogério Gandra da Silva Martins  
Sérgio Pimentel Borges da Cunha – Soraya David Monteiro Locatelli

## Colaboradores Internacionais:

Alejandro C. Altamirano  
Argentina

Alejandro Ibarra Rodriguez  
México

Carolina Leal Ramirez  
Venezuela

Diogo Leite de Campos  
Portugal

Eusebio Gonzalez Garcia  
Espanha

Juan Carlos Casellas Gálvez  
Guatemala

Manuel Balbé Mallol  
Espanha

Marcela Judith Wasserman  
Argentina

Miluska Rotta Rotta  
Peru

Pilar Jiménez Tello  
(Coordenadora do Grupo)  
Espanha

Reynaldo Balladares Salsallos  
Nicarágua

Nina Teresa dos Santos Aguiar  
Portugal

## Princípio da Confiança Legítima e a Modulação da COFINS

SÉRGIO PIMENTEL BORGES DA CUNHA

Procurador do Estado no Rio de Janeiro; Advogado; Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Advogado; Mestrando em Direito pela Universidade Gama Filho; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da UCAM e da Universidade Federal Fluminense.

SUMÁRIO: 1 A Constituição Brasileira de 1988 e o Neoconstitucionalismo; 2 Da Jurisdição Constitucional; 3 Da Exigência da COFINS devida pelos Escritórios de Advocacia; 4 Aplicação do Princípio da Isonomia em Matéria Tributária; 5 Proteção à Confiança Legítima e à Segurança Jurídica. Conclusão.

### 1 A Constituição Brasileira de 1988 e o Neoconstitucionalismo

Após vinte anos de regime autoritário, foi promulgada a Constituição Federal de 1988, que protagonizou o processo de redemocratização do Brasil<sup>1</sup>.

Foi a Carta de 1988, igualmente, um marco na passagem de um sistema extremamente positivista, no qual o texto constitucional não figurava em uma posição de primeiro plano, para uma efetiva caracterização do Brasil, de fato, como um Estado Democrático de Direito.

Assim, seguindo tendência já adotada em países da Europa Ocidental, a Constituição de 1988 procurou consagrar uma série de garantias fundamentais e princípios jurídicos com o objetivo de produzir um texto que, nas palavras de Sastre Ariza<sup>2</sup>, “funcionasse como um programa positivo de valores que deve ser atuado pelo legislador”.

Por seu turno, diferentemente da simplificação dos direitos fundamentais, denominada “Garantismo” por Ferrajoli<sup>3</sup>, em que estes se resumiam ao direito de defesa, protegendo os particulares da atuação estatal, o conceito hoje é de que tais direitos são não apenas de defesa, que impõem ao Estado o dever de observar uma norma de abstenção em relação ao cidadão, mas, também, de prestação, os quais legitimam uma exigência de ação positiva por parte do Poder Público.

Releva assinalar que tais transformações constitucionais trouxeram conseqüências na compreensão do Direito, inaugurando o que se convencionou denominar “pós-positivismo”<sup>4</sup>.

Nessa linha de argumentos, deve-se compreender os direitos fundamentais como decorrentes de normas de direito fundamental, consagradas pelo texto constitucional, sejam elas externadas ora como princípios, ora como regras, dando margem à utilização de técnicas de ponderação para a efetiva implementação de tais direitos<sup>5</sup>.

Os direitos fundamentais, de fato, nada mais são que direitos subjetivos<sup>6</sup>, no sentido de que outorgam uma posição jurídica a seus titulares frente ao Estado ou a outros indivíduos, aos quais o ordenamento atribui, em contrapartida, certos deveres, adotando-se, neste sentido, a ampla definição cunhada por Ihering, segundo a qual “direito subjetivo é um interesse juridicamente protegido”<sup>7</sup>. Assim, podem as normas de direito fundamental conceder a seus destinatários (a) um “direito a algo”<sup>8</sup> imposto ao Estado e a

3 FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, 1998.

4 A propósito do pós-positivismo, esclarece Antonio Cavalcanti Maia: “Não foi gratuita a utilização da rubrica pós-positivista: fez-se necessário marcar a diferença em face da compreensão até então hegemônica. Afinal, tem-se que tratar agora com as novas características e desafios resultantes da evolução do direito constitucional”. MAIA, Antonio Cavalcanti. *As transformações dos sistemas jurídicos contemporâneos: apontamentos acerca do neoconstitucionalismo*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 10 set. 2008.

5 Com efeito, as soluções usualmente utilizadas para a solução de conflitos se demonstram insuficientes quando se cuida de dar efetividade aos direitos fundamentais, em razão das múltiplas facetas e dos interesses em geral antagônicos que se fazem presentes, ensejando a construção de uma nova teoria que, nos dizeres de Figueroa, “deve ser elaborada por filósofos do Direito com vocação constitucionalista e de constitucionalistas com vocação para filósofos do Direito”. FIGUEROA, Alfonso Garcia. *La teoría del derecho en tiempos de constitucionalismo*. In: CARBONELL, Miguel (Org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003, p. 162. Vide, para uma extensa e minuciosa abordagem da matéria, BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 13-99; ÁVILA, Humberto. *Teoría dos principios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

6 RUFFIA, Paolo Biscaretti di. *Derecho constitucional*. Tradução de Pablo Lucas Verdú. Madrid: Tecnos, 1987, p. 719.

7 Apud CAVALCANTI, Arthur José Faveret. *A estrutura lógica do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 106. Adota-se, aqui, propositadamente, uma noção ampla de direito subjetivo, sem embargo do reconhecimento das profundas divergências doutrinárias em torno do tema, de modo a abarcar todas as distintas posições jurídicas que determinada norma pode conferir ao seu destinatário, de acordo com a advertência formulada por Alexy, que afirma: “Es aconsejable (...) utilizar la expresión ‘derecho subjetivo’ siguiendo el uso existente, como un concepto general para posiciones muy diferentes, y luego, dentro del marco de este concepto, trazar distinciones y llevar a cabo caracterizaciones terminológicas”. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 185.

8 Cf. ALEXY. Op. cit., p. 186-210.

1 BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005.

2 ARIZA, Sastre. *Ciencia jurídica positivista y neoconstitucionalismo*. Madrid: McGraw Hill, 1990, p. 130.

outros indivíduos, englobando os denominados direitos de defesa – direito a ações negativas ou a abstenções – e também os direitos a prestações positivas, (b) liberdades e (c) poderes jurídicos.

Cabe ao Judiciário, portanto, ao decidir questões envolvendo eventual conflito entre normas de direito fundamental, exercer esse juízo de ponderação, norteado pela aplicação de princípios constitucionais.

## 2 Da Jurisdição Constitucional

Diante desse novo quadro do pós-positivismo jurídico, o exercício da função da jurisdição constitucional adquire a maior relevância, sendo certo que, no Brasil, após o advento da Constituição de 1988, nota-se uma prevalência do controle concentrado em detrimento do controle difuso, reforçado pela Lei nº 9.868/99, que regulamentou as ações de controle concentrado (ADI, ADC e ADPF), verticalizando o controle constitucional exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

Recentes decisões do plenário do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, que analisaram a constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, dão a demonstração clara do exercício de ativismo judicial, mediante a aplicação de efeitos vinculantes a decisões que haviam sido proferidas no controle difuso, em julgamento de recursos extraordinários.

Nesse sentido, entendeu ainda o pleno da Corte Suprema por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, reconhecendo que seus efeitos, para fins de restituição dos valores indevidamente recolhidos pelos contribuintes, somente seriam aplicados para aqueles que já discutissem a questão em momento anterior à decisão do STF.

Registre-se que a perspectiva de modulação dos efeitos de decisão, reconhecendo a inconstitucionalidade de lei, somente estava expressamente prevista quando efetuada em sede de controle constitucional concentrado, conforme dispõe o art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Todavia, o STF, ao aplicar a modulação de efeitos no referido caso, acatando os argumentos expostos pela Fazenda Nacional, reconheceu, ainda que implicitamente, que “a constitucionalização, o aumento da demanda por justiça por parte da sociedade brasileira e a ascensão institucional do Poder Judiciário provocaram, no Brasil, uma intensa judicialização das relações políticas e sociais”<sup>9</sup>.

Nesse sentido, não obstante o risco de reconhecimento no Brasil do “Juiz Hércules”<sup>10</sup>, “as circunstâncias brasileiras, na quadra atual, reforçam o papel do Supremo Tribunal Federal, inclusive em razão da crise de legitimidade por que passam o Legislativo e o Executivo, não apenas como um fenômeno conjuntural, mas como uma crônica disfunção institucional”<sup>11</sup>.

## 3 Da Exigência da COFINS devida pelos Escritórios de Advocacia

Também o Supremo Tribunal Federal julgou, recentemente, a questão referente à inexigibilidade do recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)<sup>12</sup>, reconhecendo a constitucionalidade da revogação da isenção implementada pela Lei nº 9.430/96.

O fundamento da controvérsia estava na isenção conferida pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, dentre as quais figuram os escritórios de advocacia. Entende a União Federal que a COFINS é devida, ao argumento de que o dispositivo isentivo teria sido revogado pelo art. 56 da Lei Ordinária nº 9.430/96.

O Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de se manifestar inúmeras vezes acerca da controvérsia, tendo sempre e sempre se posicionado em favor dos contribuintes, o que levou, inclusive, à edição da Súmula nº 276 daquela Egrégia Corte<sup>13</sup>.

Todavia, considerando-se a necessidade de observância dos princípios constitucionais da isonomia, segurança jurídica e confiança legítima, os contribuintes pretenderam que *fossem atribuídos efeitos prospectivos* à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Contrariando a orientação que fora traçada quando do julgamento da constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, após caloroso debate no pleno da Suprema Corte, a perspectiva de modulação foi acolhida por cinco ministros, sendo rejeitada por outros cinco. Em face desse resultado e considerando a regra do art. 27 da Lei nº 9.868/99, que estabelece o *quorum* de 2/3 dos ministros para a referida modulação, a pretensão foi desacolhida pelo STF.

10 DWORNIK, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 165.

11 BARROSO, Luís Roberto. Op. cit.

12 RE 377457 e RE 381964.

13 Súmula nº 276 do STJ, publicada em 02.06.03: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

Registre-se a existência de uma movimentação dos contribuintes envolvidos na disputa que, irredimidos ante a negativa de modulação, questionam a necessidade de *quorum* mínimo, na medida em que a discussão ocorreu em sede de recurso extraordinário, portanto em controle difuso, não albergado, a princípio, pelos dispositivos da Lei nº 9.868/99, mas pelos princípios constitucionais da isonomia, segurança jurídica e confiança legítima. Nada impediria, assim, a modulação dos efeitos da decisão judicial, a qual não resulta de permissão legal, mas é fruto, na prática, do poder que todo e qualquer juízo ou tribunal tem de, ao decidir determinada causa, reconhecer a procedência parcial de um ou outro pedido formulado por seu autor.

Já a exigência de *quorum* traduz regra que, no controle concentrado de constitucionalidade, limita o exercício desse poder pelo Pleno do STF, sendo, portanto, norma que traduz exceção e deve, neste sentido, ser interpretada restritivamente. Assim, a aplicação analógica do art. 27 da Lei nº 9.868/99 não seria possível.

Neste sentido, muito embora a situação esteja, em princípio, definida em sentido desfavorável aos contribuintes, ainda existe a expectativa de que a modulação ocorra no presente caso, uma vez que pode o STF, com base nos princípios constitucionais e exercendo a função que lhe é incumbida, afastar a exigência do *quorum* qualificado para a modulação de efeitos.

A modulação dos efeitos da decisão que reconheceu a constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS surtiria efeitos em três situações distintas: nas hipóteses em que os contribuintes depositaram os valores discutidos, nas situações em que os contribuintes se eximiram do pagamento em razão de decisões liminares deferidas e nas situações em que os contribuintes simplesmente se abstiveram de efetuar o pagamento, sem o respaldo de decisão judicial.

O que parece certo afirmar é que eventual modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal deve beneficiar a todos os contribuintes envolvidos na disputa, sob pena de violar o princípio da isonomia.

#### 4 Aplicação do Princípio da Isonomia em Matéria Tributária

O princípio da isonomia, consagrado no art. 5º, *caput*, da Constituição da República, tem, no âmbito das relações tributárias estabelecidas entre contribuintes e o Fisco, especial importância. Tanto é assim que o art. 150, II, da CRFB expressamente veda a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Neste sentido, esclarece o eminente tributarista alemão Klaus Tipke:

“No que se refere ao Direito Tributário, reconhece-se, mundialmente, que contribuintes que se encontrem em relações econômicas iguais devem ser igualmente tributados pela lei.”<sup>14</sup>

Acrescente-se que a própria “legitimação do ordenamento tributário depende da igualdade estabelecida por suas normas”<sup>15</sup>, como reconhece Ricardo Lobo Torres.

Porém, à luz da moderna concepção do princípio da isonomia, não basta que a lei assegure o tratamento igualitário, abstratamente, aos contribuintes que se encontrem em idênticas situações; faz-se necessário, de fato, que se garanta aos contribuintes a aplicação isonômica da lei tributária, ou seja, a *igualdade perante a lei*. É o que se extrai de precedente dessa E. Corte Suprema, do qual foi Relator o eminente Ministro Celso de Mello, em cujo voto pode-se ler:

“O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua própria função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A *igualdade perante a lei*, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz *imposição destinada aos demais poderes estatais*, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade.” (MI 58, Rel. p/o Ac. Min. Celso de Mello, j. 14.12.90, DJ 19.04.91 – grifos da transcrição)

Em relação à exigência de pagamento da COFINS das sociedades de advogados, existe fato relevante a ser considerado e que deve ser observado, sob pena de se colocar em situação de extrema desigualdade alguns contribuintes, no que diz respeito à aplicação da lei tributária.

14 TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p. 362.

15 TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, p. 445.

Com efeito, diversos contribuintes obtiveram, ao longo dos últimos anos, liminares que exoneraram as sociedades de advogados do recolhimento da COFINS.

Portanto, é lícito afirmar que, ao menos enquanto perduraram os efeitos de tais liminares, as sociedades não estavam obrigadas a recolher o tributo.

Tendo em vista que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal irá afetar milhares de contribuintes, os quais, amparados por medidas judiciais adotadas, acreditaram, piamente, ao longo de mais de cinco anos, que estavam isentos do pagamento da contribuição, é lícito à Corte Suprema ressaltar as situações jurídicas já consolidadas, de modo a impedir a aplicação retroativa de sua decisão, caso se mantenha o entendimento favorável à União Federal.

Por seu turno, nas hipóteses em que os contribuintes entenderam por agir conservadoramente, efetuando o depósito dos valores discutidos, a eventual decisão desfavorável proferida pelo STF implicará na conversão em renda dos depósitos realizados, onerando-os em demasia em detrimento de seus pares.

A propósito da igualdade na aplicação das leis tributárias, vale citar, mais uma vez, a lição do Professor Emérito da Universidade de Colônia, Klaus Tipke, que afirma:

“As autoridades fiscais devem aplicar as leis tributárias de modo igual. Também esta última sentença não pode ficar apenas no papel. A igualdade na aplicação da lei implica duas exigências: *as leis devem ser interpretadas de modo igual*; a fim de se alcançar isso, existem normas administrativas. Primordial, entretanto, é que as situações fáticas sejam esclarecidas de modo eficiente – igualmente eficiente. *É nisso que pensamos, quando falamos da execução isonômica da lei.*”<sup>16</sup>

Tais afirmações aplicam-se não apenas ao Poder Executivo, mas, também, às decisões judiciais em matéria tributária, especialmente as emanadas dessa E. Corte Suprema.

De fato, a isonomia na decisão de questões que envolvem o debate acerca da constitucionalidade da cobrança de determinada exação fiscal é essencial para preservação da justiça fiscal, pois, como adverte Mauro Cappelletti, a existência de decisões em sentidos diversos poderia gerar “grave disparidade de tratamento dos cidadãos, porque, se beneficia às partes do

procedimento no curso do qual a questão de constitucionalidade foi argüida, não tem qualquer efeito em relação aos possíveis casos análogos”<sup>17</sup>.

No que se refere à possibilidade de cobrança da COFINS das sociedades de advogados, como o STF não sufragou o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, a isonomia somente será assegurada caso se dê idêntico tratamento a todos os contribuintes, tanto àqueles que, exercendo o direito fundamental de ação, ajuizaram demandas individuais, questionando a cobrança, quanto aos muitos beneficiados por decisões em mandado de segurança coletivo<sup>18</sup>.

Nem se afirme que a jurisprudência do E. STF consagra o entendimento segundo o qual a cassação de liminar tem efeitos *ex tunc* (vide enunciado da Súmula nº 405), o que possibilitaria a cobrança retroativa da exação.

Tal entendimento, caso seja aplicado no caso concreto, violará, inegavelmente, os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica.

## 5 Proteção à Confiança Legítima e à Segurança Jurídica

Não bastasse a aplicação à hipótese do princípio da isonomia, cumpre frisar que vem se consolidando, em matéria de Direito Público, o princípio segundo o qual a alteração da interpretação da lei não pode ensejar a aplicação retroativa do novo entendimento.

A impossibilidade de retroatividade de alterações na interpretação de leis é um corolário necessário dos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança legítima, assim definidos por Gustavo Binbenbom:

“(...) para que as pessoas possam viver com paz e liberdade, é fundamental assegurar alguma estabilidade às relações jurídicas de que participam, o que impõe a articulação de mecanismos jurídicos que confiram previsibilidade à aplicação do direito e limitem o arbítrio do Estado, visando à proteção da confiança e das legítimas expectativas nutridas pelos cidadãos e agentes econômicos e sociais em relação às leis e atos da Administração Pública.

17 CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999, p. 122.

18 Com efeito, a Seccional do Rio de Janeiro da OAB obteve sucessivas decisões favoráveis às sociedades de advogados sediadas no Estado do Rio de Janeiro, em mandado de segurança coletivo que tinha por objetivo afastar a exigência da COFINS, de modo que, ao menos no território fluminense, a inexistência da contribuição era fato absolutamente notório para os contribuintes.

Neste sentido, pode-se afirmar que a segurança jurídica é um requisito necessário para que um ordenamento jurídico possa qualificar-se como justo, verdadeiro princípio implícito à cláusula do Estado Democrático de Direito e ao sistema de direitos fundamentais.<sup>19</sup>

Amparado nos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança legítima, acrescenta o Professor de Direito Administrativo e Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro:

“(...) a segurança jurídica também confere lastro constitucional a normas e institutos consagrados pela legislação ordinária, tais como a vedação à adoção retroativa de nova interpretação legal pela Administração Pública, em desfavor do administrado (art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/99).”<sup>20</sup> (grifos da transcrição)

Sobre tal possibilidade, o Ministro Gilmar Mendes, Presidente do Supremo Tribunal Federal, citando Karl Larenz, já reconheceu que “ante a nova orientação que se desenha, a decisão somente poderia ser tomada com eficácia *ex nunc*. É que, como observa Larenz, também a justiça constitucional não se opera sob o paradigma do *fiat justitia, pereat res publica*. Assente que se cuida de uma revisão de jurisprudência, de um autêntico *overruling*, e entendo que o Tribunal deverá fazê-lo com eficácia restrita”<sup>21</sup>.

Em outra oportunidade, analisando possível alteração jurisprudencial, o Ministro Ricardo Lewandowski asseverou o seguinte:

“(...) considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante.

Isso, sobretudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica que, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello, tem por escopo ‘evitar alterações surpreendentes que inviabilizem a situação dos administrados’, bem como ‘minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançaram situações em curso’.

Não se propugna com isso, é evidente, a cristalização da jurisprudência ou a paralisia da atividade legislativa, pois as decisões judiciais e as leis não

podem ficar alheias à evolução social e ao devir histórico. Não se pode olvidar, contudo, que cumpre, como sabiamente apontou a Ministra Cármen Lúcia em magistral estudo que integra a coletânea de artigos em homenagem ao Ministro Sepúlveda Pertence, conferir ‘segurança’ ao processo de transformação.

Por essas razões entendo que convém emprestar-se efeitos prospectivos à decisão em tela, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que se fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as conseqüências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social.”<sup>22</sup>

Detendo-se sobre o voto parcialmente transcrito acima, o Ministro Carlos Britto destacou se tratar de “(...) uma tese excelente para um caso típico de consolidada jurisprudência, de cristalizada jurisprudência, naquele sentido de múltiplas decisões convergentes, uniformes, no mesmo sentido”<sup>23</sup>.

Tais afirmações, como se vê, amoldam-se perfeitamente ao *status* jurisprudencial do caso discutido, o que reforça a necessidade de se conferir efeitos prospectivos à decisão proferida, a qual representará significativa alteração jurisprudencial.

Em outra oportunidade, o STF admitiu a hipótese de modulação em relação à definição da competência em razão da matéria a ser julgada, quando do advento da Emenda Constitucional nº 45:

“O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência *ex ratione materiae*. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do *Magno Texto*.”<sup>24</sup>

Portanto, percebe-se pelos exemplos acima que o STF reconhece a possibilidade de aplicar a modulação temporal dos efeitos da decisão como meio de resguardar a segurança jurídica.

Em matéria tributária, a aplicação de nova interpretação jurisprudencial a fatos geradores ocorridos na vigência do entendimento pacífico

22 Trecho do voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657/PR pelo Plenário do STF, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicado em 07.03.08.

23 Trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Britto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657/PR pelo Plenário do STF, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicado em 07.03.08.

24 Conflito de Competência nº 7.204/MG. Plenário do STF. Relator Ministro Carlos Britto. Publicado em 09.12.05.

19 BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 176-177.

20 BINENBOJM, Gustavo. *Op. cit.*, p. 179.

21 Trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento do Habeas Corpus nº 82.959/SP pelo Plenário do STF, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicado em 01.09.06.

anteriormente consagrado, além de configurar retroatividade vedada pela Constituição Federal (art. 150, III, *a*), violaria de forma evidente os princípios da confiança legítima e da boa-fé, que se traduzem por uma atitude de lealdade e transparência, sem intenção de lesar ou obter vantagem indevida ou irrazoável.

Em recente obra sobre o tema, esclarece Ricardo Lodi Ribeiro que “o Estado deve garantir a segurança jurídica do cidadão no que concerne aos efeitos dos atos por ele praticados de acordo com a orientação dada, não só pelo Poder Executivo, mas também pelo Poder Judiciário, sobretudo em relação à jurisprudência dos Tribunais Superiores. Embora o efeito da decisão judicial seja, em regra, vinculante apenas às partes no processo, a orientação pretoriana, uma vez estabelecida, de forma constante e consolidada, acaba por se constituir objeto de confiança para os cidadãos, que passam a adotar a interpretação pretoriana a partir do precedente”<sup>25</sup>.

Ora, na hipótese de ser mantida a orientação inicialmente sinalizada pela Corte Suprema, reconhecendo-se a constitucionalidade da revogação da isenção, se impõe sejam ressalvados os períodos em que prevaleceu o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, sob pena de violar-se a isonomia e submeter os contribuintes a ônus incompatível com a boa-fé de suas condutas.

Vale citar, a propósito, a lição de Ricardo Lobo Torres:

“O princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no direito tributário. (...) Em linhas gerais, significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade.”<sup>26</sup>

Saliente-se, por fim, que a possibilidade de atribuir efeitos meramente prospectivos a decisão judicial, em processo de natureza subjetiva, também não é nova na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, a matéria já foi objeto de decisão em precedente que deu origem, no direito brasileiro, à possibilidade de mitigação do dogma dos efeitos

*ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, como se observa do acórdão do RE 122.202<sup>27</sup>, da lavra do eminente Ministro Francisco Rezek.

Em matéria tributária, a possibilidade de modulação dos efeitos da sentença é admitida pela moderna doutrina, como se observa, por exemplo, da lição de Ricardo Lodi Ribeiro, que afirma:

“(...) se o legislador reconhece expressamente essa faculdade, nos processos de controle concentrado pelo STF, (...), *nada impede, e o princípio da confiança legítima assim recomenda, que os tribunais (não só o STF no controle difuso, mas também as outras cortes), ponderem, prudentemente, entre prevalência da segurança jurídica ou da legalidade, deliberando, no caso concreto, a respeito da produção de efeitos, se retroativos ou prospectivos, das decisões que alterem a interpretação há muito consolidada pelos Tribunais Superiores.*”<sup>28</sup>

## Conclusão

Dessa forma, a *confiança legítima* provocada nos jurisdicionados pela edição da Súmula nº 276 do STJ há de ser relevada e correspondida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da atribuição de efeitos prospectivos à decisão que reconheceu a exigibilidade da COFINS devida pelos escritórios de advocacia. Do contrário, estaria seriamente abalado o respeito à *segurança jurídica* dos contribuintes, que tem na confiança um de seus mais íntimos corolários, além de traduzir contrariedade a toda a evolução constitucional alcançada, em demonstração de retrocesso político e social.

Releva assinalar que se encontra presente na controvérsia ora discutida o excepcional interesse social a justificar a modulação temporal dos efeitos decisórios, haja vista que a não atribuição de efeitos prospectivos, que implicará autorizar a União Federal a exigir daqueles contribuintes, a um só tempo, em um golpe de difícil absorção, toda a COFINS acumulada no longo período por que vigeu o entendimento agora alterado ou, ao menos, nos últimos cinco anos. Tal exigência poderá mesmo inviabilizar a continuidade das atividades de muitas dessas sociedades, o que seria uma grave consequência para a advocacia brasileira.

27 Confira-se a ementa do julgado: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO. Acórdão que prestigia lei estadual à revelia da declaração de inconstitucionalidade desta última pelo Supremo. Subsistência de pagamento de gratificação mesmo após a decisão *erga omnes* da corte. Jurisprudência do STF no sentido de que retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem – mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte” (acórdão publicado na RDA 202, p. 161-171).

28 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 240.

25 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 239.

26 TORRES, Ricardo Lobo. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005, p. 70.