

SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – 41º Simpósio Nacional de Direito Tributário

1) Qual o conceito de segurança jurídica em matéria tributária?

O direito à segurança – ainda que não especificamente a segurança jurídica – além de referido no preâmbulo¹ da Constituição Federal de 1988, foi alçado a direito e garantia individual em seu artigo 5º, *caput*² e a direito social em seu artigo 6º³.

A segurança jurídica, de seu turno, é inerente ao Estado de Direito, mais ainda ao Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil (conforme artigo 1º, *caput* da CF-88). Naquele há necessária submissão às leis, ao passo que neste há também submissão à vontade popular e aos fins propostos pelos cidadãos, ou seja, há de se considerar os fins a serem perseguidos e os valores que servirão de guia para tanto⁴, plasmados no texto constitucional. Além do amparo constitucional, no âmbito do Direito Público há determinação legal impondo à Administração a observância da segurança jurídica, como se verifica do artigo 2º, *caput* da Lei nº 9.784/99⁵,

¹ Como tal, mesmo se caracterizar como norma constitucional, traça as diretrizes políticas, filosóficas e ideológicas da Constituição, indicando os fundamentos e objetivos seus e do Estado. É, assim, “uma de suas linhas mestras interpretativas”, explicitando o “fundamento da legitimidade” e “as grandes finalidades da nova Constituição” (MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 119).

² “Art. 5º 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, nos termos seguintes:”

³ Não obstante, neste sentir, atinente aos direitos do trabalhador: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992, pág. 147.

⁵ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Trata-se, portanto, de direito fundamental e garantia individual, princípio plasmado na Constituição Federal e assegurado também pela legislação ordinária, além de irrevogável, vez que decorrente – independentemente de previsão expressa – do Estado Democrático de Direito.

Como bem ressalta Canotilho, “O homem necessita de certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo considerou como elementos constitutivos do Estado de Direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão”⁶. Partindo dessa premissa, uma das facetas da segurança jurídica consiste, justamente, na previsibilidade ou eficácia que reconduz à exigência de certeza por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos dos atos normativos⁷.

No Direito Tributário, mais do que mera decorrência do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica “deve propiciar elevado grau de *confiança legítima* não somente quanto à forma ou aos efeitos da legalidade, mas também quanto à substância dos critérios adotados para efetivação de outros princípios, imunidades, garantias e competências, inclusive aqueles pertinentes ao subsistema de justiça tributária (não discriminação, vedação de privilégios, capacidade contributiva, proteção do mínimo vital, não confisco, entre outros)”⁸. Trata-se do “direito a um ordenamento jurídico seguro”, “à certeza, à igualdade, à justiça, à confiança e a todo o sistema de direitos fundamentais”. Objetivamente, “resulta dos caracteres que se atribuem tradicionalmente à lei (abstração, generalidade e permanência), juntamente com a ordem e a coerência hierárquica das normas”, e, subjetivamente, “equivale à proteção das expectativas legítimas dos sujeitos de direito, em

⁶ CANOTILHO. J.J. Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: Almedina, 1993, págs. 371-373. Assinala ainda Canotilho que “o princípio geral da Segurança Jurídica em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas” (in Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, pág. 250).

⁷ CANOTILHO. J.J. Gomes. Direito Constitucional., cit., pág. 213.

⁸ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, págs. 34/35.

relação às fontes normativas ou aos atos de aplicação e ao conteúdo das suas regras”⁹.

Nesse sentido, os atos administrativos se presumem verdadeiros e conforme o Direito, até prova em contrário – o que garante os terceiros de boa-fé, que em nada tenham contribuído para sua ilegitimidade –, simplesmente porque é de interesse público a preservação das situações constituídas à luz dos valores supremos da segurança e da certeza do direito. Afigura-se, assim, inafastável que, a bem da segurança e como garantia da moralidade, o comportamento dos agentes administrativos inspire confiança nos particulares, o que somente se concretiza na medida em que se impõe à Administração o dever de cumprir com a palavra empenhada, agir com lisura, ética e, acima de tudo, boa-fé, de modo a preservar a estabilidade das relações jurídicas constituídas.

Alerta Celso Antônio Bandeira de Mello que, "Segundo os cânones da lealdade e da boa fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos"¹⁰. Também Gilmar Mendes já asseverou, em decisão judicial, que “Não se pode olvidar que o Fisco deve sempre se conduzir com lealdade e boa-fé, sendo-lhe vedada a adoção de condutas contraditórias ou que atentem contra a confiança legítima dos contribuintes”¹¹.

Não se trata, como se vê, de mera proteção contra efeitos retroativos de novas interpretações ou entendimentos que venham a ser adotados pela Administração¹². Trata-se de assegurar a estabilidade das relações jurídicas – na hipótese de que ora se cuida, entre Fisco e contribuintes –, que deve se pautar pela observância de boa-fé, transparência, lealdade, confiabilidade, não surpresa, moralidade, razoabilidade (conforme as particularidades envolvidas em cada caso concreto) e proporcionalidade (adequação entre meios e fins e proporcional em sentido estrito). A segurança jurídica exige que as regras sejam claras e que, havendo dúvida razoável, seja solucionada observando-se igualmente o devido processo legal e de modo a não prejudicar aquele que

⁹ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário, cit., págs. 32 e 33.

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Ed. RT, 1991, pág. 71.

¹¹ AC 2436 MC/PR, decisão monocrática – DJe 14/09/2009.

¹² O que, em grande parte, já decorre do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

agiu de boa-fé, com legítima confiança, cujo patrimônio não pode ser injusta ou abusivamente atingido.

Destaca Humberto Ávila, com propriedade, que a segurança jurídica “exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro”¹³.

Essencial, de fato, ressaltar a necessária observância da segurança jurídica “pelos três Poderes: *pelo Poder Legislativo*, porque o Sistema Tributário contém regras de competência a ele destinadas e princípios que delimitam, formal e materialmente, o exercício do poder de tributar, assim como prevê as regras de legalidade, de anterioridade e de irretroatividade, que impõem a esse Poder o dever de criar obrigações tributárias de determinado modo e com determinada eficácia; *pelo Poder Executivo*, porque o referido Sistema contém tanto normas sobre a atuação estatal, especialmente os princípios dirigidos à Administração Pública, quanto normas que, indiretamente, vinculam a atuação administrativa ao disposto em lei, daí derivando a eficácia executiva dos regulamentos e a limitação material para a instituição de obrigações acessórias; *pelo Poder Judiciário*, considerando que o mencionado Sistema estabelece princípios processuais igualmente aplicáveis ao processo administrativo e ao processo judicial, bem como prevê garantias que poderão ser usadas preventiva ou repressivamente na defesa dos contribuintes, como é o caso do mandado de segurança em matéria tributária”¹⁴.

Com efeito, tratando-se de princípio constitucional e garantia fundamental, ilegítimo será qualquer ato contrário à segurança jurídica. Esta deve necessariamente balizar a atuação dos integrantes dos três Poderes. Na atualidade, contudo, a necessária observância da segurança jurídica pelo Poder

¹³ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, págs. 288/289.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., pág. 686.

Judiciário parece demandar maior atenção. Além de indispensável como diretriz e fundamento das decisões judiciais em geral (como guia para o acolhimento, ou não, dos pleitos que lhe sejam submetidos), deve o Poder Judiciário atentar para que sua própria atuação não contrarie tal preceito fundamental.

Assim é que, nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal¹⁵, cabe ao Supremo Tribunal Federal a edição de súmula com efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, de modo a dirimir controvérsias “entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica” (§ 1º). A edição de súmula com efeito vinculante objetiva, justamente, assegurar a segurança jurídica (afastando a insegurança jurídica), de modo a obrigar aos demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública a observarem o entendimento firmado em definitivo pelo STF acerca de determinado tema. Para que a edição da súmula vinculante não ocasione efeito contrário ao pretendido, impõe-se extremo cuidado – além do *quorum* mínimo de dois terços e de se tratar de matéria constitucional que tenha sido objeto de “reiteradas decisões”¹⁶ – no respectivo procedimento de sua edição. A súmula vinculante deve necessariamente refletir, com clareza e sem surpresa, o efetivo entendimento já consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Cuidado ainda maior há de se ter quando da revisão ou cancelamento de súmula vinculante, quiçá observando-se rito diferenciado daquele aplicável à

¹⁵ Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.”

¹⁶ Requisitos exigidos pelo artigo 103-A, *caput* da Constituição Federal.

sua edição, distinção esta, contudo, atualmente inexistente no Regimento Interno do STF¹⁷.

Também de modo a observar e preservar a segurança jurídica, determina o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 que, “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”. É a chamada “modulação dos efeitos” da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Em se tratando de tema de natureza fiscal, porém, é essencial o cuidado para que a modulação, a pretexto de preservar a segurança jurídica, não acabe por, na realidade, contrariá-la, em especial em prejuízo dos contribuintes. Como bem aponta Humberto Ávila, não se pode manter os efeitos pretéritos de leis tributárias declaradas inconstitucionais, menos ainda com base no princípio da segurança jurídica, simplesmente em razão de seu caráter protetivo do contribuinte diante do Estado. Tal ilegítimo procedimento mais restringiria do que promoveria a segurança jurídica, estimulando a edição de novas leis inconstitucionais e restringindo a eficácia e a calculabilidade do Direito¹⁸.

Parece evidente que a eventual subsistência – ainda que por determinado período de tempo – de exigência fiscal fundamentada em lei ou ato normativo julgado inconstitucional, ao invés de prestigiar a segurança jurídica, antes a ofende diretamente. Não é sequer razoável que o contribuinte que, respeitado o prazo prescricional aplicável, tenha procurado o Poder Judiciário para afastar exigência fiscal fundamentada em lei ou ato normativo inconstitucional permaneça a ela submetido, apesar de reconhecida a alegada inconstitucionalidade em última instância. Correta, assim, a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal de repelir pretensão de modulação da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91¹⁹, asseverando que a modulação “é medida extrema, a qual somente

¹⁷ Cujos artigos 354-A a 354-G regulam os procedimentos de edição, revisão ou cancelamento de súmula vinculante, sem distinção.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., págs. 698/698.

¹⁹ Exigência de contribuição à Seguridade Social, pelas pessoas jurídicas, no montante correspondente a “quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social”. Entendeu-se naquele caso concreto que, além de não verificada tal excepcionalidade, a modulação implicaria “negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos”, sendo certo que “A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal”²⁰.

Em oportunidade anterior, contudo, assim não entendeu o Plenário do Supremo Tribunal Federal. De fato, quando da declaração da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da mesma Lei nº 8.212/91 (que fixavam o prazo de dez anos para a constituição e a cobrança dos créditos da Seguridade Social), seus efeitos foram modulados a fim de declarar “legítimos os recolhimentos efetuados” nos prazos excedentes a cinco anos “e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”²¹. Na oportunidade, entendeu-se que assim se justificaria “tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese”²². Andou mal o STF ao proceder a tal modulação de efeitos, pois acabou por criar novo marco prescricional para os contribuintes que tivessem procedido aos recolhimentos indevidos: não mais o período quinquenal²³, mas a data de julgamento daquele feito.

Ora, tamanha restrição ao direito do contribuinte – inclusive de forma contrária ao quanto disposto no Código Tributário Nacional (cujo artigo 168 assegura o prazo prescricional de cinco anos a contar do pagamento indevido) – somente se justificaria se fossem evidentes a insegurança jurídica na hipótese de a decisão produzir integralmente seus regulares efeitos ou o “excepcional interesse social” que exigisse tal providência, ambos claramente inexistentes no caso concreto. A indevida restrição ao direito de repetição do indébito daqueles que, de boa-fé, haviam procedido a pagamentos indevidos e ainda se encontravam no prazo prescricional quinquenal para pleitearem sua recuperação caracterizou aplicação equivocada do disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99 (vez que a hipótese distinta daquela prevista no próprio

²⁰ Emb.Decl. no RE nº 595.838, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 24/02/2015.

²¹ RE nº 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 13/11/2008.

²² Conforme voto do Min. Gilmar Mendes, tendo sido vencido o Min. Marco Aurélio, que afastava qualquer modulação por se tratar de julgamento consentâneo com o entendimento desde sempre externado pelo STF, de modo que não vislumbra qualquer insegurança jurídica que justificasse tal excepcionalidade.

²³ Limite razoável e mais do que suficiente para tornar definitivas exigências fiscais ilegitimamente estabelecidas.

dispositivo legal), contrariou o artigo 168 do CTN e, acima de tudo, como então consignado pelo Min. Marco Aurélio, acabou por “diminuir a eficácia da Constituição Federal”, em “prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado”. Como bem alertado no voto vencido acerca da modulação dos efeitos da decisão, da lavra do referido Ministro, não havia o que justificasse “o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos –, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte”.

Atentou o Plenário do STF, quando da referida modulação, portanto, contra a segurança jurídica, não obstante o tenha feito, por maioria de votos, a pretexto de prestigiá-la.

Há, ainda, outro enfoque de grande importância no que diz respeito à necessária observância da segurança jurídica pelo Poder Judiciário. É ela indispensável não apenas na edição de súmulas vinculantes e na eventual modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade, mas, também, em todo e qualquer julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, cada qual, via de regra, última instância respectivamente nos temas de natureza constitucional e infraconstitucional.

Claro está que uma decisão do tribunal competente para o julgamento de determinado tema em última instância certamente balizará as decisões dos demais tribunais e juízes, assim como as atividades dos jurisdicionados. Ambos, STJ e STF, são “tribunais de teses”, aos quais compete definir o direito aplicável, pacificando e uniformizando a jurisprudência pátria. A alteração de determinada orientação jurisprudencial – muitas vezes até desejável e necessária – há de ocorrer em situações excepcionais em que assim se justifique, quiçá igualmente, tal como referido e desejado em relação à revisão e ao cancelamento de súmula vinculante, observando-se rito diferenciado. A jurisprudência dos denominados Tribunais Superiores não pode ser banalizada, não pode ser alterada “ao sabor dos ventos” ou a depender meramente da composição dos respectivos órgãos julgadores quando de cada novo julgamento.

Sintomática a preocupação há anos externada a esse respeito pelo Min. Humberto Costa, alertando que os órgãos do Poder Judiciário não podem “derrubar os jurisdicionados”²⁴.

A necessária observância da segurança jurídica quando da alteração de determinada orientação jurisprudencial já foi reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que em feito envolvendo matéria de natureza não tributária:

“... REVISÃO JURISPRUDENCIAL E SEGURANÇA JURÍDICA: A INDICAÇÃO DE MARCO TEMPORAL DEFINIDOR DO MOMENTO INICIAL DE EFICÁCIA DA NOVA ORIENTAÇÃO PRETORIANA. - Os precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal desempenham múltiplas e relevantes funções no sistema jurídico, pois lhes cabe conferir previsibilidade às futuras decisões judiciais nas matérias por eles abrangidas, atribuir estabilidade às relações jurídicas constituídas sob a sua égide e em decorrência deles, gerar certeza quanto à validade dos efeitos decorrentes de atos praticados de acordo com esses mesmos precedentes e preservar, assim, em respeito à ética do Direito, a confiança dos cidadãos nas ações do Estado. - Os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, inclusive as de direito público, sempre que se registre alteração

²⁴ “Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás. Nós somos os condutores, e eu Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.” (AgRg no Recurso Especial nº 382.736-SC, DJ de 25/02/2004)

substancial de diretrizes hermenêuticas, impondo-se à observância de qualquer dos Poderes do Estado e, desse modo, permitindo preservar situações já consolidadas no passado e anteriores aos marcos temporais definidos pelo próprio Tribunal. Doutrina. Precedentes. - A ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrões jurisprudenciais, com o reconhecimento do caráter partidário do mandato eletivo proporcional, impõe, em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos, que se defina o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica. - Marco temporal que o Supremo Tribunal Federal definiu na matéria ora em julgamento: data em que o Tribunal Superior Eleitoral apreciou a Consulta nº 1.398/DF (27/03/2007) e, nela, respondeu, em tese, à indagação que lhe foi submetida.”²⁵

Pelas mesmas razões e pelos mesmos fundamentos, o contribuinte que tenha confiado na orientação fixada pela última instância judicial competente para o exame de determinado tema – ainda que envolvendo processo de interesse de terceiros – não pode ser prejudicado por ter assim procedido. Não pode ter frustrada sua legítima confiança de que o entendimento externado pelo tribunal de última instância competente seria definitivo, quando firmado em julgamento objetivando, justamente, pacificar a questão (ou seja, realizado pelo Plenário do STF²⁶ ou pela Primeira Seção do STJ, que reúne as duas Turmas de Direito Público). Exatamente como procedido pelo STF no precedente retro transcrito, em situações tais há de se definir “o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica”, “em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos”.

Quando muito, em observância ao menos parcial da segurança jurídica, ainda que não se afaste a exigência integral do tributo, ao menos não se pode exigir encargos moratórios e/ou punitivos daquele que, de boa-fé, confiou na orientação que se dizia firmada em definitivo.

²⁵ MS 26.603/DF, Rel. Min. Celso de Mello – Tribunal Pleno – DJe 18/12/2008.

²⁶ Refira-se, a título de exemplo e independentemente do mérito envolvido, os julgamentos proferidos pelo Plenário do STF acerca do direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas. Em 05/03/1998, por maioria de 8x1 votos, entendeu o Tribunal haver o direito a tal crédito, tendo o respectivo acórdão transitado em julgado em 10/12/1998 (RE nº 212.484). Anos depois, em 25/06/2007, sob nova composição, externou o Plenário do STF entendimento diametralmente oposto (não obstante relativamente a operações sujeitas à alíquota zero e não tributadas) e, ainda, rejeitou questão de ordem acerca da possível modulação do novo entendimento, vencido o Min. Ricardo Lewandowski (REs ns. 370.682 e 353.657).

Cumpra destacar, por fim, que a observância da segurança jurídica não é de rigor apenas pelos denominados Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça). A alteração de entendimentos firmados pelos juízes de primeira instância e pelos tribunais de segunda instância dificilmente afetará a segurança jurídica dos jurisdicionados sob o viés da confiança de que o tema estaria definitivamente decidido, à vista da usual provisoriedade de que se revestem tais decisões²⁷. Ainda assim, contudo, atentarão tais julgadores contra a segurança jurídica quando surpreenderem a legítima confiança dos jurisdicionados que tenham agido de boa-fé e sofram restrições ou punições desproporcionais às faltas eventualmente cometidas. Refira-se, a título de exemplo (dentre vários outros verificados no cotidiano do contencioso fiscal), a decretação de penhora *on line* quando da rejeição de exceção de pré executividade ou mesmo da não aceitação de determinada garantia que tenha sido apresentada, sem antes oportunizar sua regularização ou substituição.

Conclusão:

Segurança jurídica é princípio, garantia individual e direito fundamental inerente ao Estado Democrático de Direito. Em matéria tributária, assegura não possa ser o contribuinte prejudicado, surpreendido ou frustrado em sua legítima confiança nas diretrizes fixadas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Assegura, assim, tenha o contribuinte previsibilidade e certeza suficientes a lhe permitir planejar e organizar sua vida e suas atividades conforme regras claras, de que decorra a necessária estabilidade das relações jurídicas constituídas e o respeito às justas expectativas de direito delas decorrentes. Não pode ser comprometida ou contrariada a capacidade do contribuinte de boa-fé conhecer seus direitos e deveres, ou seja, de saber de antemão as consequências dos atos jurídicos que praticar.

Trata-se, ainda, de balizador indispensável do processo interpretativo, de modo a sempre se escolher, dentre duas ou mais interpretações possíveis, aquela mais condizente com os princípios de boa-fé, moralidade, transparência, lealdade, confiabilidade, não surpresa, devido processo legal, razoabilidade e proporcionalidade, afastando o arbítrio e prestigiando a

²⁷ Ressalvando-se também não serem desejáveis alterações frequentes, menos ainda em incidentes de uniformização de jurisprudência como o novo instituto do IDDR (Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, previsto no artigo 976 do CPC/16), o que poderá se dar, efetivamente, de forma a contrariar a segurança jurídica.

legítima confiança. O contribuinte tem o direito de confiar na Administração e, principalmente, de não ser prejudicado e não ter seu patrimônio injusta ou abusivamente atingido por ter assim procedido.

2) A clareza e determinação da lei tributária é uma exigência do princípio da estrita legalidade tributária? Em caso afirmativo, aplica-se o art. 11 da LC 95/2001 para explicitar tal aspecto da estrita legalidade? Quais as consequências da obscuridade ou indeterminação da legislação tributária? O fisco pode opor-se a isso com base no art. 3º da LINDB? E no caso de consulta formal: quais os critérios devem ser observados para caracterizar a dúvida da legislação (sob pena da sua ineficácia, de acordo com o artigo 52, VI do Decreto n. 70.235/1972)?

Os princípios da legalidade genérica e da legalidade estrita se complementam em favor do contribuinte. Aquele está previsto no artigo 5º, II da Constituição Federal (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”²⁸) e, este, no artigo 150, I do mesmo Texto (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”)²⁹. Enquanto princípios constitucionais, devem ser necessariamente observados em sua inteireza e à vista de seu objetivo fundamental, qual seja, de que qualquer imposição não prevista em lei não possa prevalecer, não seja mandatória.

²⁸ Admitindo delegação no que diga respeito a temas para os quais não se exija integral regulação por lei.

²⁹ Não admitindo delegação. Refira-se, ainda, o disposto no artigo 97 do CTN: “Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Observa Luciano Amaro ser a legalidade princípio “multissecular”, inicialmente previsto na Magna Carta inglesa de 1.215, por meio da qual se proibiu ao rei a instituição de tributos sem a aprovação dos súditos (*no taxation without representation*)³⁰. A estrita legalidade impõe a lei como única forma válida de instituição e majoração de tributo, além de exigir³¹ clareza e determinação na lei tributária, sob pena de não se saber ao certo o que efetivamente se pretende do contribuinte, indefinição que somente poderia ser sanada por interpretações extensivas ou analógicas, vedadas para fins de legitimar qualquer exigência fiscal³², nos termos dos artigos 108, § 1º³³ e 112³⁴ do CTN.

De fato, não pode a autoridade fiscal aplicar a determinado fato os efeitos tributários fixados em lei para outro. Na ausência de parâmetros claros e objetivos, estar-se-ia legitimando a tributação por analogia e eliminando do direito pátrio a figura da elisão fiscal, que em nada se assemelha com a evasão³⁵. Nos dizeres de Roque Carrazza, “os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres”³⁶.

São elementos determinantes da obrigação tributária, integrantes do tipo tributário a que se refere Roque Carrazza: a situação fática que corresponda, abstratamente, à sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base

³⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, pág. 111.

³¹ Como também a legalidade genérica.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000, págs. 74/75.

³³ “§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

³⁴ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro, cit., p. 125.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pág. 444.

de cálculo e a alíquota³⁷. Quanto a estes elementos, a lei deve ser necessariamente clara, precisa e suficiente.

O artigo 11 da Lei Complementar nº 95/98 (alterado pela Lei Complementar nº 107/2001), editada em cumprimento ao disposto no parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal³⁸, exige sejam as disposições normativas necessariamente “redigidas com clareza, precisão e ordem lógica”, inclusive fixando os critérios a serem observados para tanto. Trata-se de determinação a ser observada no processo legislativo em geral e, como tal, explícita e dá contornos ao princípio da legalidade genérica. A legalidade estrita, contudo, vai além: não apenas exige clareza, precisão e ordem lógica, como impossibilita que se dê ao dispositivo legal interpretação extensiva de modo a alcançar, para fins de exigência fiscal, hipóteses distintas daqueles expressamente fixadas em lei, ainda que análogas.

A obscuridade ou indeterminação da legislação tributária implica contrariedade não apenas ao disposto no artigo 11 da LC 95/98 e à legalidade genérica, mas, em especial, aos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica. Se a lei tributária não determinar, com clareza e precisão, a hipótese fática que originará a exigência fiscal (ou, ainda, qualquer dos demais elementos determinantes da obrigação tributária: sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), disto resultará, simplesmente, a impossibilidade de tal exigência. Não se trata de pretender o não cumprimento da lei por seu desconhecimento³⁹. Trata-se, apenas, de não haver previsão legal expressa, clara e precisa acerca de um ou mais elementos determinantes da obrigação tributária, inviabilizando sua exigência sob pena de contrariedade ao disposto no artigo 11 da LC 95/98, e aos princípios da legalidade genérica, da legalidade estrita e da segurança jurídica,.

Claro que a lei não precisa (e nem poderia) ser exaustiva quanto a todos os aspectos atinentes à obrigação tributária, tanto assim que o Código Tributário Nacional admite o recurso às normas complementares ali previstas⁴⁰ (artigo

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário, cit., pág. 257.

³⁸ “Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

³⁹ Postura vedada pelos artigos 3º da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-lei nº 4.657/42: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.”) e 18 da LC 95/98 (“Eventual inexistência formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.”).

⁴⁰ Que em hipótese alguma poderão ser “contra a lei (*praeter legem*), nem tratar de situações não abstratamente previstas na lei (*ultra legem*)” (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do, em Comentários ao

100) e estabelece os requisitos do processo interpretativo (artigos 107 a 112). Todavia, “salvo as exceções estabelecidas na Constituição, todos os elementos determinantes da obrigação tributária devem estar delineados na lei, não podendo, portanto, qualquer outro instrumento normativo infralegal avocar a si essa atribuição”⁴¹.

Ademais, quanto à hipótese fática que originará a exigência fiscal, por se tratar de previsão abstrata, fixada tendo em vista situações cogitadas em tese, pode o intérprete vir a ter dúvidas razoáveis acerca de sua abrangência e efetiva aplicação a determinado fato concreto, do que resulta a enorme importância das normas complementares⁴² e regras interpretativas. Estas, porém, jamais poderão implicar exigência fiscal fora dos limites da lei, isto é, além da “moldura” ali fixada. Portanto, a lei deve ser clara e precisa quanto aos elementos da obrigação tributária, podendo ser explicitada pelas normas complementares indicadas no Código Tributário Nacional e interpretada segundo as regras ali previstas, desde que de forma não contrária nem excedente ao quanto legalmente autorizado.

Ainda assim, poderá o contribuinte não encontrar resposta suficientemente precisa e segura à sua dúvida acerca da legislação aplicável a determinado fato, quanto a ser ele efetivamente tributável e em que dimensão. Independentemente de haver obscuridade na própria legislação, tem o contribuinte o direito de saber qual dispositivo legal – e com que abrangência – entende a autoridade fiscal aplicável a determinado fato concreto, para ter certeza e segurança de que procederá ao pagamento do tributo considerado devido e/ou de qual seja, efetivamente, a fundamentação jurídica para a pretensão fiscal, inclusive de modo a poder exercer seu direito de defesa, caso a considere insuficiente ou ilegítima.

Nos termos do artigo 46 do Decreto nº 70.235/72, pode o contribuinte “formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”. Dentre outras hipóteses previstas no artigo 52 do mesmo decreto, não produzirá efeito consulta formulada relativamente a fato que

Código Tributário Nacional, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 69).

⁴¹ STJ – RMS 18.670, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 31/08/2006. Desta orientação não discrepa a jurisprudência do STF, como se verá na resposta ao quarto quesito.

⁴² “Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, pág. 94)

esteja “definido ou declarado em disposição literal de lei” (art. 52, inciso VI). Cumpre destacar que, salvo casos de comprovada má-fé, abuso ou deslealdade do contribuinte na utilização do mecanismo da consulta, não é razoável e atenta contra a segurança jurídica negar-lhe os esclarecimentos solicitados sob o fundamento de que a lei seria suficientemente clara a respeito. Bem demonstra Ives Gandra, remetendo à lição de Carlos Maximiliano, que a suposta literalidade da lei nunca é suficiente para afastar, por si só, possíveis outros processos interpretativos⁴³. É ela, aliás, a mais pobre das interpretações se desvinculada de outros fundamentos interpretativos que a confirmem, como já explicitou o Superior Tribunal de Justiça⁴⁴.

Ainda que se possa eventualmente aceitar a suficiência de determinada “disposição literal de lei”, nada mais correto e leal do que confirmá-la ao contribuinte que, de boa-fé e não obstante a suposta literalidade do comando legal, manifestou dúvida a seu respeito. Declarar ineficaz consulta formulada nessa situação contraria os princípios da boa-fé, lealdade, moralidade e segurança jurídica, na medida em que mantém o contribuinte desprotegido contra possível entendimento distinto (ainda que eventualmente arbitrário e contrário à literalidade da lei) por parte da fiscalização, que poderá gerar exigência fiscal com acréscimos punitivos e moratórios, com o conseqüente contencioso daí decorrente e todos os percalços e prejuízos envolvidos. Ou seja, tudo que o contribuinte pretendia evitar quando formulou a consulta tida por ineficaz⁴⁵.

O efetivo exame da consulta adequadamente formulada se impõe, ainda que envolvendo suposta “disposição literal de lei”, também em observância ao direito de petição aos Poderes Públicos, como destaca Marco Aurélio Greco:

⁴³ Trata-se do “mais rejeitado dos princípios da hermenêutica, ou seja, que a interpretação cessa diante da clareza da lei, como se a norma não precisasse ser interpretada, por já conter todas as hipóteses de solução!!! Se prevalecesse a inteligência de que, nesses casos, a consulta é ineficaz e que a administração não tem obrigação de esclarecer o caso concreto à luz da legislação – complementar ou ordinária – e dos atos por ela própria produzidos, à evidência, estaria incinerando, no altar da imoralidade administrativa, sempre ‘pro domo sua’, os princípios mais elementares da Hermenêutica” (MARTINS, Ives Gandra da Silva, Efeitos da Consulta Ineficaz à Luz do CTN, em ANAN JR., Pedro - coord. Planejamento Fiscal – Análise de Casos, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pág. 457).

⁴⁴ Consignando que “a interpretação literal e gramatical (...) é a mais pobre e perigosa das interpretações, acabando por desviá-lo de sua finalidade, com desastrosas conseqüências” (REsp nº 613.732, STJ, Rel. Min. Nancy Andrichi, DJ 20/02/2006).

⁴⁵ “É importante assinalar a gravidade da declaração administrativa da ineficácia da consulta sobre os direitos do contribuinte. Fica ele inteiramente desamparado e à mercê do Estado, quanto às situações duvidosas, por ele próprio denunciadas); e isso contraria a filosofia e o espírito de lealdade que permeia as instituições que nos regem.” (GIARDINO, Cléber. Instituto da consulta em matéria tributária. Declaração de ineficácia. Revista de Direito Tributário. São Paulo: IDEPE/IBET, n. 39, jan./mar.1987, págs. 226/227)

“Mais importante do que pedir é possuir a garantia de um pronunciamento”, pois, se “a Constituição assegura o direito de pedir, *ipso facto* garante o corolário do mesmo, que é a resposta”⁴⁶.

As exceções em que determinada consulta possa ser declarada ineficaz, portanto, devem ser interpretadas com rigor absoluto. Ausente má-fé, abuso ou deslealdade por parte do contribuinte e preenchidos os requisitos formais aplicáveis, via de regra deve ser a consulta declarada eficaz e integralmente respondida, esclarecendo-se de forma clara e objetiva as dúvidas apresentadas. Diz Humberto Ávila: “Não havendo inadequação da descrição da situação da situação de fato pelo contribuinte, a resposta à consulta obriga a Administração: o caráter preventivo da consulta fiscal deve colocar o consulente em estado de certeza jurídica, conferidora de segurança. Não fosse assim, a consulta perderia totalmente a sua função de diminuir o risco tributário da operação e garantir calculabilidade à atuação administrativa”⁴⁷.

Como esclarece Eros Grau, “O instituto da consulta em matéria tributária, no entanto, possibilita ao contribuinte reclamar da Administração, orientação a respeito de como deve proceder em situação de dúvida, no entendimento da Administração. Ela, Administração, afinal, é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Daí porque, se do Poder Judiciário o contribuinte obtém a certeza judicial do Direito, junto à Administração, mediante formulação de consulta, o contribuinte obtém a certeza administrativa de como deva proceder na situação descrita na consulta. Contemplado o instituto da consulta no Direito positivo, o acesso à Administração, pelo contribuinte, na busca da certeza administrativa em matéria tributária, constitui um direito seu”⁴⁸. Por isso, “Podem ser objeto de consulta quaisquer situações de fato já ocorridas, em curso, ou que possam vir a ocorrer, e sobre cujas repercussões, no relacionamento do sujeito passivo com o fisco, haja dúvidas. (...) Ao buscar uma declaração formal da Administração Pública acerca do Direito aplicável ao caso que expõe, o interessado quer obter segurança jurídica que lhe possibilite adequado planejamento da sua vida fiscal. Nada mais razoável que o Estado – principal interessado no regular cumprimento das obrigações

⁴⁶ “Caso contrário, a dicção constitucional se esfumacaria em nada, pois, na ordem prática, corresponderia à garantia de que o Poder Público receberia em suas repartições os pedidos, sem estar obrigados a examiná-los e respondê-los. Nada mais vão e sem sentido.” (GRECO, Marco Aurélio. Dívidas Fiscais, I. São Paulo: Saraiva, 1997, págs. 29/30)

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., pág. 463.

⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo: IDEPE/IBET, n. 45, jan./mar.1988, pág.136.

tributárias, como guardião que é do interesse coletivo - venha em socorro do consulente, fornecendo-lhe o ponto de vista da administração e as diretrizes que irão pautar a conduta do órgão fiscal no momento da aplicação da norma tributária ao caso concreto. A fim de conferir a almejada certeza e segurança jurídica ao interessado cumpre ao Poder Público responder, o quanto antes, à consulta formulada”⁴⁹.

Afinal, já explicitou o Supremo Tribunal Federal que “A relação jurídica Estado/contribuinte deve repousar sempre na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor” e sendo indubitosa a “necessidade de adotar-se postura que estimule os contribuintes a acionarem o instituto da consulta e, ao mesmo tempo, atribua à Administração Pública uma maior responsabilidade ao respondê-las”⁵⁰.

Conclusão:

A clareza e a determinação da lei tributária são indispensáveis, por força dos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica. Tem o contribuinte o direito de conhecer, com antecedência e precisão, as imposições fiscais a que esteja sujeito, afastando-se quaisquer subjetivismos, analogias ou interpretações extensivas.

O disposto no artigo 11 da LC 95/98 explicita e dá contornos ao princípio da legalidade genérica (art. 5º, II da CF), determinando que as disposições normativas em geral sejam redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas as normas ali fixadas. O princípio da legalidade estrita (art. 150, I da CF) não apenas exige clareza, precisão e ordem lógica, como impossibilita que se dê ao dispositivo legal interpretação extensiva ou subjetiva de modo a alcançar, para fins de exigência fiscal, hipóteses distintas daquelas expressamente fixadas em lei, ainda que análogas.

A obscuridade ou indeterminação da legislação tributária implica contrariedade não apenas ao disposto no artigo 11 da LC 95/98 e à legalidade genérica, mas, em especial, aos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica. Se a lei tributária não determinar, com clareza e precisão, a hipótese fática que originará a exigência fiscal, disto resultará a impossibilidade de tal

⁴⁹ BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: IDEPE/IBET, n. 45, jul./set.1988, pág.223.

⁵⁰ RE nº 131.741-8/SP, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ: 24/05/1996.

exigência por ausência de suficiente definição legal de um ou mais elementos determinantes da obrigação tributária (quais sejam a situação fática que corresponda, abstratamente, à sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota).

O Fisco não pode se opor a isso com base no art. 3º da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-lei nº 4.657/42), por não se tratar de não cumprimento da lei por seu desconhecimento, mas sim de não haver previsão legal expressa para a exigência do tributo em relação a fato claramente fixado como suficiente a tanto (ou, ainda, quanto aos demais elementos determinantes da obrigação tributária: sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), como exigem, além do artigo 11 da LC 95/98, os princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica.

No que respeita à última indagação, tem o contribuinte o direito constitucional e legalmente assegurado ao exame de consulta formal que apresente ao Fisco objetivando esclarecer dúvida acerca do entendimento oficial quanto à legislação aplicável a determinado fato concreto. Somente em casos excepcionais pode ser a consulta declarada ineficaz, o que não se verifica quando há (i) fato concreto suficientemente relatado para que se possa identificar a legislação aplicável (sendo inequívoco que a manifestação da Administração estará sempre limitada aos fatos e documentos tal como narrados e apresentados pelo contribuinte); (ii) dúvida razoável objetivamente demonstrada acerca da legislação aplicável a tal fato concreto (especificação de qual seja a dúvida efetiva e dos motivos que a originaram); e (iii) boa-fé (efetiva necessidade de conhecimento do entendimento oficial e ausência de má-fé, abuso e deslealdade). Satisfeitos tais critérios ou requisitos, deve ser a consulta necessariamente conhecida e respondida, em observância ao direito de petição aos Poderes Públicos e aos princípios de boa-fé, lealdade, moralidade e segurança jurídica.

Tem o contribuinte o direito de organizar seus negócios com segurança, tranquilidade e previsibilidade, obtendo da Administração Pública os esclarecimentos necessários para que possa cumprir a contento suas obrigações e resguardar-se de eventuais interpretações distintas por parte da fiscalização, bem como exercer satisfatoriamente sua ampla defesa contra exigência cuja fundamentação não lhe pareça legítima.

3) A criação de obrigação acessória prescinde de lei estrita? Quais os limites para a criação de uma obrigação acessória e para imposição da multa respectiva? O não cumprimento de obrigação acessória justifica a cobrança de um tributo (obrigação principal) ou serve como condição para o gozo de um benefício fiscal? Quem tem poder para criar obrigação acessória?

Como visto no item anterior, os princípios da legalidade genérica e da estrita legalidade, assim como da segurança jurídica, exigem previsão legal clara e precisa para que alguém possa ser “obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” e que estabeleça os elementos determinantes da obrigação tributária, quais sejam, a situação fática que corresponda à sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo a ser adotada e a alíquota aplicável. Cumpre examinar, assim, o que deva ou não a lei dispor acerca da obrigação acessória.

Nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, “A obrigação tributária é principal ou acessória” (*caput*). Aquela “surge com a ocorrência do fato gerador” (§1º), assim entendida “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114), “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (§ 1º).

A obrigação acessória, de seu turno, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (CTN, art. 113, § 2º), convertendo-se “em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” “pelo simples fato da sua inobservância” (§ 3º) e tendo como fato gerador “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115). Diz respeito a obrigações formais ou instrumentais das mais diversas, tais como emissão de notas fiscais, apresentação de declarações fiscais (GIA, DCTF, etc), realização de registros contábeis e manutenção de livros e documentos contábeis.

Relevante a distinção feita pelo Código ao exigir “lei” em relação à obrigação principal e “legislação tributária” quanto à obrigação acessória, em especial face ao disposto em seu artigo 96: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e

as normas complementares⁵¹ que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Tal diferenciação significa possa ser a obrigação acessória instituída e regulada não necessariamente por lei, mas, também, por outro veículo normativo compreendido na expressão “legislação tributária”?

Celso Bastos entende que não. Sustenta que “A obrigação acessória constitui uma obrigação positiva ou negativa (de fazer ou não fazer), que só pode ser imposta mediante previsão legal. Sendo de natureza tributária, só se torna legítima a obrigação que resultar da lei. O Poder Público não poderá instituí-la por meio de decreto, se a seu respeito nada dispõe a lei específica. Será inconstitucional a criação de obrigação acessória por meio de resolução ou qualquer ato normativo”⁵².

Roque Carrazza, no mesmo sentir e fundamentando-se na legalidade genérica (art. 5º, II da CF), alega que “permitir que o próprio Fisco indique os *elementos essenciais* dos deveres instrumentais tributários é o mesmo que atribuir-lhe *status* de legislador, o que, como não se discute, é vedado por nosso direito positivo”⁵³. Tais elementos essenciais seriam, por força inclusive do quanto disposto no próprio CTN (artigos 97, 113 e 115, já referidos): (i) o tipo de obrigação acessória a ser cumprida (ou seja, a especificação de quais “prestações, positivas ou negativas” devam ser providenciadas); (ii) o responsável por tal obrigação⁵⁴, em especial se distinto do sujeito passivo da respectiva obrigação principal envolvida e desde que respeitada correlação lógica com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”; (iii) a “penalidade pecuniária” decorrente “do simples fato da sua inobservância”; e (iv) seu fato gerador (isto é, a “situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”).

Assim, uma vez criada a obrigação acessória por lei e nela fixados seus contornos principais (ou, nos dizeres de Roque Carrazza, os “elementos essenciais dos deveres instrumentais tributários”), poderia haver delegação ao Poder Público para determinar seus critérios mais particulares, delegação esta

⁵¹ Que englobam, nos termos do artigo 100, I do CTN, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

⁵² BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários ao código tributário nacional, vol. 2. Coord. Ives Gandra da Silva Martins – 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, págs. 182/183.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário, cit., págs. 350/351.

⁵⁴ Ou seja, “a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto” (CTN, artigo 122).

limitada à atividade normativa regulamentar, nos limites do quanto fixado em lei e do quanto passível de delegação⁵⁵. Não poderia o ato infralegal, nesta linha de pensamento, inovar a ordem jurídica a ponto de instituir obrigação acessória ou mesmo regulamentá-la de forma quer contrária à lei, quer excedente ao quanto delegado ou passível de regular delegação. Sustenta Roque Carrazza, pretendendo confirmar a procedência de seu raciocínio, que, se “não há crime sem lei anterior que o defina” (art. 5º, XXXIV da CF), não basta a previsão *in abstracto* da norma jurídica penal, que depende da necessária concreção (ou completude) dos respectivos deveres instrumentais tributários cujo descumprimento caracterizará o tipo penal em sua inteireza. Isto porque “os crimes contra a ordem tributária⁵⁶ dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais”, de modo que estes “completam (ou vão completar) a norma jurídica penal”, devendo “também ser criados por meio de lei”⁵⁷.

Hugo de Brito Machado, de seu turno, distingue as obrigações tributárias acessórias de “outros deveres administrativos instituídos por lei no interesse da Administração Tributária”. Estes somente por lei poderiam ser instituídos, ao passo que aquelas, sempre “normativamente estabelecidas, de observância periódica e para os sujeitos passivos em geral”, poderiam sê-lo por qualquer tipo de legislação tributária, face à referida diferenciação constante do CTN e não obstante ambos sejam instituídos “no interesse da arrecadação ou da fiscalização do pagamento de tributos”⁵⁸.

Entendo que a referência à “legislação tributária” (CTN, art. 113, § 2º), em conjunto com a explicitação quanto à sua abrangência (CTN, art. 96), implica, efetivamente, possa ser a obrigação acessória criada tanto por lei quanto por ato administrativo. Este, contudo, somente será válido quando atinente a obrigação acessória desvinculada de penalidade pecuniária. Em outras palavras, não será o ato normativo suficiente à exigência da penalidade pecuniária na ausência de lei anterior que regule satisfatoriamente⁵⁹ tanto a obrigação acessória quanto a penalidade pecuniária aplicável.

⁵⁵ No item seguinte serão examinados os limites da delegação, ainda que não especificamente acerca da obrigação acessória.

⁵⁶ Artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário, cit., págs. 353/354.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., págs. 305 e 309.

⁵⁹ Quanto a todos os seus aspectos ou elementos essenciais.

Esta a melhor conclusão, pois, não é viável ignorar as distinções feitas pelo legislador ao adotar os termos “lei” e “legislação tributária”, como se fossem análogas e indiferentes, quando não o são por força do que expressamente determina o próprio Código (art. 96) e, como é sabido, a lei não contém palavras inúteis⁶⁰. De outro lado, contudo, impõe-se a devida ponderação e interpretação do texto legal de forma consentânea, integrativa com o quanto disposto no próprio CTN e, em especial, na Constituição Federal. Com efeito, a obrigação acessória desvinculada de penalidade pecuniária sujeita-se tão somente à legalidade genérica (art. 5º, II), vez que não envolve a instituição ou majoração de tributo, razão pela qual prescinde de lei estrita. Afinal, exige o artigo 150, I da Constituição Federal a adoção de lei estrita tão somente para “exigir ou aumentar tributo”, o que não se confunde, em absoluto, com a criação de mera obrigação acessória.

Não me convence o argumento de que a obrigação acessória deva ser necessariamente instituída por lei pelo fato de seu descumprimento caracterizar crime contra a ordem tributária. Se o tipo penal exige previsão legal (e, de fato, exige), sua ausência desqualificará o crime⁶¹, não a obrigação acessória cuja instituição admite o CTN⁶², expressamente, possa se dar por mero ato normativo!

Legítimo, portanto, o artigo 16 da Lei nº 9.779/1999, no exato limite do quanto ali previsto, ao delegar “à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”. Não há naquele texto legal, como se vê, qualquer fixação de penalidade pecuniária, menos ainda delegação à Receita Federal para fazê-lo, sendo o ato normativo competente para dispor acerca dos temas objeto da delegação havida.

Assim não se pode entender, contudo, quando se trate de obrigação acessória cujo descumprimento implique penalidade pecuniária. Isto porque, no descumprimento da obrigação acessória, a penalidade pecuniária “converte-se

⁶⁰ “*Verba cum effectu, sunt accipienda*: ‘Não se presumem, na lei, palavras inúteis.’ Literalmente: ‘Devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia.’ As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 18ª ed. - 1999, p. 250)

⁶¹ Tema que os colegas penalistas poderão melhor examinar.

⁶² E não proíbe a Constituição Federal, exigindo-se, quando muito, delegação legal (por se tratar de tema sujeito à legalidade genérica).

em obrigação principal” (CTN, art. 113, § 2º). Ocorre que o fato gerador da obrigação principal, isto é, de qualquer tributo ou “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito (...) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, deve ser necessariamente definido em lei (CTN, arts. 3º e 114 e CF, art. 150, I).

Saliente-se que o fato de a penalidade pecuniária converter-se em obrigação principal não a caracteriza como sanção de ato ilícito (o que implicaria não poder ser considerada tributo). As multas tributárias não se qualificam como sanções por ato ilícito, menos ainda deixam de ser obrigações tributárias⁶³. Digna de nota, igualmente, a imprecisão do artigo 113, § 3º do CTN ao prever que a obrigação acessória não atendida “converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Como demonstra Hugo de Brito Machado, tanto a inobservância da obrigação acessória quanto o inadimplemento da obrigação principal implicam o “nascimento de outra obrigação principal, cujo objeto é a penalidade pecuniária correspondente”, ou seja, “cujo acertamento leva à constituição de um crédito tributário”⁶⁴.

Não há, de fato, propriamente uma “conversão”, em obrigação principal, da obrigação acessória ou da penalidade por seu descumprimento. O descumprimento da obrigação acessória ensejará a constituição e a exigência do crédito tributário atinente à respectiva sanção pecuniária prevista. Tal não infirma – antes, só confirma – sua indispensável sujeição à estrita legalidade.

Em suma, somente será válida a penalidade pecuniária quando ela própria e a respectiva obrigação acessória cujo descumprimento lhe dê origem tiverem seus contornos principais⁶⁵ fixados em lei. Vale dizer, o descumprimento da obrigação acessória sujeitará o infrator à sanção pecuniária (legalmente) prevista, tendo ela necessariamente a natureza de crédito tributário, ou seja, tributo. Como tal, indiscutível sua submissão à estrita legalidade, que impõe sejam todos os seus elementos essenciais (e não apenas parte deles) regulados em lei.

⁶³ Nesse sentido, dentre outros, MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., pág. 313.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., pág. 312.

⁶⁵ Isto é, os “elementos essenciais dos deveres instrumentais tributários” a que se refere Roque Carrazza (como antes exposto), com a necessária discriminação da obrigação acessória a ser cumprida, seu fato gerador, o responsável por cumprir tal obrigação e o valor da respectiva penalidade pecuniária a que se sujeitará na hipótese de descumprimento, conforme antes referido.

Insuficiente, assim e não obstante precedentes jurisprudenciais em sentido contrário, o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que, tendo pretendido fixar as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias estabelecidas por força da delegação contida no artigo 16 da Lei nº 9.779/1999, deixou de discriminar – como seria de rigor para legitimar tais penalidades – quais seriam as obrigações acessórias exigíveis, seus sujeitos passivos e seus fatos geradores⁶⁶.

Poderão ser a obrigação acessória e a respectiva penalidade instituídas, outrossim, tão somente por lei emanada do mesmo entre tributante que tenha editado a lei atinente à respectiva obrigação principal ou que seja competente para tanto, quando inexistente a própria obrigação principal⁶⁷⁶⁸. Quanto à obrigação acessória cuja inobservância não implique imposição de penalidade pecuniária, poderá ser instituída e regulada exclusivamente por ato infralegal editado pela autoridade vinculada à arrecadação ou fiscalização do respectivo tributo. Não se admite, contudo, a atribuição ao contribuinte de deveres que a lei tenha atribuído à própria fiscalização, à qual não é dado transferir a outros sua exclusiva função⁶⁹.

⁶⁶ Aspectos originariamente fixados em relação à denominada “Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob)”, por exemplo, tão somente pela Instrução Normativa SRF nº 304, de 19/02/2003 (posteriormente substituída pelas INs SRF ns. 576, de 01/12/2005, 694, de 13/12/2006, e 1.115, de 28/12/2010), em clara e indevida inovação na ordem jurídica, invadindo competência exclusiva de lei ordinária, pelas razões antes expostas.

⁶⁷ Afinal, “pode o contribuinte ser obrigado a fazer, não fazer e/ou tolerar algo mesmo não tendo obrigação principal a pagar em sentido estrito (é o caso, por exemplo, das instituições imunes, que têm de se sujeitar a algumas obrigações acessórias para se verem livres do recolhimento de determinadas figuras tributárias” (BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários ao código tributário nacional, vol. 2, cit., pág. 179).

⁶⁸ Como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática do “Recurso Repetitivo”, “O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida ‘obrigação acessória’ não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico” (RESP nº 1.116.792/PB, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24/11/2010). Cumpre ressaltar não ter sido objeto de debate, no referido julgamento, o fato de a obrigação acessória, naquele caso concreto, ter sido fixada apenas em norma infralegal (RICMS do Estado da Paraíba – Decreto Estadual nº 24.810/2004).

⁶⁹ Alerta Hugo de Brito Machado: “Não pode a norma infralegal atribuir ao contribuinte os deveres que a lei atribuiu ao agentes fiscais. Ninguém de bom-senso admite que uma norma inferior modifique uma lei. Desprovida, pois, de validade, é a norma inferior que, a pretexto de instituir obrigação acessória, atribui ao contribuinte o dever de oferecer ao agente fiscal dados que ele pode obter examinando a escrituração, ou os documentos que lhe servem de base. Mais evidente, ainda, é a invalidade do ato do agente fiscal que, sem norma alguma que o autorize, exige do contribuinte aqueles dados, que por comodismo não busca obter na escrituração ou nos documentos que este tem o dever de lhe exibir” (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., pág. 309).

Ademais, a obrigação acessória deve guardar relação razoável com a fiscalização e/ou arrecadação da respectiva obrigação principal (ainda que não seja esta devida) e a penalidade deve observar critérios mínimos de razoabilidade e proporcionalidade em relação à gravidade da infração cometida, não podendo, também, assumir natureza confiscatória.

De fato, em observância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade (art. 5º, LIV da CF), que exigem adequação entre meios e fins, bem assim ao quanto disposto no artigo 113, § 2º do CTN, a obrigação acessória deve ser fixada tão somente nos limites do quanto necessário para viabilizar as atividades fiscalizadora e/ou arrecadadora atinentes a determinado tributo, possibilitando ao Fisco o conhecimento acerca de fatos jurídicos tributários que possam implicar ou denotar o nascimento da obrigação tributária, a apuração do crédito tributário, sua exigibilidade ativa ou suspensa ou, ainda, sua extinção. Também a multa deve ser compatível com a gravidade da infração cometida e com o prejuízo gerado à atividade fiscalizadora e/ou à constituição do crédito tributário eventualmente devido⁷⁰. Em nenhuma circunstância poderá ser a multa utilizada como meio de arrecadação, o que descaracterizaria sua natureza e contrariaria os referidos preceitos.

No que respeita à impossibilidade de assumir natureza confiscatória, já decidiu o Supremo Tribunal Federal que o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV da CF) aplica-se não apenas à obrigação principal, mas, também, às penalidades fiscais,⁷¹ que não podem superar o valor do próprio tributo envolvido, ou seja, só podem ser exigidas até o limite de 100% do montante da obrigação principal⁷². O tema aguarda julgamento final sob a sistemática da Repercussão Geral no que respeita tanto à multa atinente ao descumprimento da obrigação principal⁷³ quanto àquela exigida pelo não atendimento da

⁷⁰ Ainda que possa ser exigida mesmo na ausência de tributo devido, mas sempre de forma proporcional ao interesse público envolvido.

⁷¹ “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. (...)” (AgR no RE 632.315, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 14/08/2012)

⁷² “TRIBUTÁRIO. MULTA. VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO. CONFISCO. ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.” (RE n. 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014).

⁷³ REs ns. 736.090 RG/SC e 882.461 RG/MG, Rel. Min. Luiz Fux.

obrigação acessória⁷⁴. Não há razão para que o STF não confirme o entendimento já firmado nos precedentes existentes.

Por fim, indaga-se se “O não cumprimento de obrigação acessória justifica a cobrança de um tributo (obrigação principal) ou serve como condição para o gozo de um benefício fiscal”. As duas hipóteses são distintas.

Tirante a penalidade pecuniária “convertida” em obrigação principal (isto é, o crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória, conforme retro esclarecido), o mero não cumprimento da obrigação acessória não justifica nem legitima, por si só, a cobrança da obrigação principal. Tais obrigações – principal e acessória – possuem fundamentações jurídicas e características distintas (com disposições e fatos geradores próprios, específicos e independentes), como já demonstrado.

O artigo 115 do CTN é inequívoco ao fixar que “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, enquanto o parágrafo único do artigo 175 determina que “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”. Tudo a confirmar a independência das figuras e, por consequência, a impossibilidade de o inadimplemento de uma legitimar, automaticamente, a exigência da outra.

Por essas mesmas razões, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial representativo de controvérsia (“recurso repetitivo”), que “Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN”⁷⁵.

Portanto, o descumprimento da obrigação acessória, por si só, não pode originar a exigência de obrigação principal distinta daquela atinente à

⁷⁴ RE nº 640.452 RG/RO, Rel. Min. Roberto Barroso.

⁷⁵ RESP nº 1.116.792/PB, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24/11/2010, já referido.

respectiva sanção pecuniária⁷⁶, se não constatada a efetiva ocorrência de seu fato gerador legalmente previsto.

A outra hipótese referida na mesma indagação diz respeito à possibilidade de ser o cumprimento da obrigação acessória fixado como condição para o gozo de um benefício fiscal. Poder-se-ia entender que, sendo o benefício fiscal decorrente da lei e nos limites que o legislador entenda cabível ou necessário, além de opcional o seu aproveitamento pelo contribuinte, poderiam ser estabelecidas quaisquer condições para seu gozo. Poder-se-ia, ainda, entender que nada mais razoável do que exigir o regular cumprimento da obrigação acessória como condição para o gozo de determinado benefício fiscal, isto é, para o não pagamento de tributo que, a rigor e não fosse o benefício, seria regularmente devido.

O raciocínio, contudo, não parece tão simples. Nem sempre será razoável suspender o benefício fiscal e exigir o respectivo tributo (acrescido, inclusive de juros e multa) tão somente pelo mero descumprimento de uma obrigação acessória. De fato, não se pode perder de vista que os benefícios fiscais, via de regra, são instituídos objetivando proteger ou incentivar a prática de determinada atividade econômica. Muitas vezes, ademais, a atividade econômica acaba sendo desenvolvida em determinada região em razão dos benefícios fiscais concedidos – sem os quais os respectivos custos seriam muito superiores aos verificados em outras localidades – o que interessa tanto ao empresário quanto ao ente tributante, face à geração de emprego e renda daí decorrente.

Pois bem. Se assim é, qual a razoabilidade em prejudicar toda a atividade econômica, retirando o benefício fiscal e tornando-a mais custosa – quiçá deficitária – pelo simples fato de não ter sido cumprida uma obrigação acessória? Exige-se, também neste caso, a devida adequação entre meios e fins, com observância dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, proibição do excesso, boa-fé, moralidade e segurança jurídica.

Será manifestamente desarrazoada, desproporcional, excessiva, imoral e contrária à boa-fé e à segurança jurídica, por exemplo, a suspensão do benefício fiscal em decorrência de mera falta de apresentação de declaração física ou eletrônica que possa ser suprida sem maiores prejuízos à atividade

⁷⁶ Mesmo esta somente poderá ser exigida se preenchidos os requisitos legais antes referidos.

fiscalizadora ou arrecadadora. Haverá, neste caso, “restrição excessiva dos direitos envolvidos”, a que se refere Humberto Ávila⁷⁷. Diferentemente, contudo, poderá ser razoável e proporcional, por exemplo, que o benefício fiscal seja condicionado à regular manutenção dos livros e registros contábeis devidos, desde que sua ausência prejudique sobremaneira as atividades fiscalizadora e arrecadadora.

Tal como antes referido em relação aos limites para a fixação da obrigação acessória e respectiva penalidade pecuniária, com maior razão deverá eventual previsão legal de perda do benefício fiscal por conta do não cumprimento da obrigação acessória observar os referidos princípios, somente se justificando se compatível com a gravidade da infração cometida e com o prejuízo gerado às atividades fiscalizadora e arrecadadora.

Como já asseverou o Min. Celso de Mello, “impõe-se ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio ‘substantive due process of law’ (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...) Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculados em diplomas normativos por este editados”⁷⁸.

Conclusão:

A criação de obrigação acessória prescinde de lei estrita, podendo ocorrer por mero ato infralegal, quando sua inobservância não implicar penalidade pecuniária. A exigência de penalidade pecuniária – necessariamente qualificada como tributo – exige, contudo, lei estrita para a criação e regulação

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário, em SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pág. 344.

⁷⁸ Voto proferido nos autos do RE nº 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 03/06/2005.

dos elementos essenciais tanto da obrigação acessória quanto da respectiva penalidade, quais sejam: (i) o tipo de obrigação acessória a ser cumprida (isto é, a necessária especificação de quais “prestações, positivas ou negativas” deverão ser providenciadas); (ii) o responsável por tal obrigação, em especial se distinto do sujeito passivo da respectiva obrigação principal envolvida e desde que respeitada correlação lógica com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”; (iii) o valor da multa e, se o caso, a atualização monetária e/ou juros incidentes; e (iv) seus fatos geradores (“situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, cujo não atendimento caracterizará descumprimento da obrigação acessória e conseqüente exigência de multa).

Somente poderão ser a obrigação acessória e a penalidade pecuniária por seu descumprimento instituídas por lei emanada do mesmo entre tributante que tenha editado a lei atinente à respectiva obrigação principal (ou que seja competente para tanto). Tratando-se de obrigação acessória cuja inobservância não implique imposição de penalidade pecuniária, poderá ser instituída e regulada exclusivamente por ato infralegal editado pela autoridade vinculada à arrecadação ou fiscalização do respectivo tributo, sendo vedada a atribuição, ao contribuinte, de deveres que a lei tenha atribuído à própria fiscalização.

A obrigação acessória deve guardar relação razoável com a fiscalização e/ou arrecadação da respectiva obrigação principal (ainda que não seja esta devida) e a penalidade deve observar critérios mínimos de razoabilidade e proporcionalidade em relação à gravidade da infração cometida, não podendo, ainda, assumir natureza confiscatória.

O não cumprimento de obrigação acessória, por si só, não justifica a cobrança de obrigação principal distinta daquela atinente à respectiva sanção pecuniária legalmente prevista. A obrigação principal somente poderá ser exigida se constatada a efetiva ocorrência de seu fato gerador e atendidos os requisitos legais e constitucionais que a legitimem.

O gozo de um benefício fiscal pode ser condicionado ao cumprimento de obrigação acessória tão somente quando seu descumprimento não seja sanável e implique prejuízo relevante às atividades fiscalizadora e arrecadadora a ponto de justificar a perda do benefício, conforme critérios de razoabilidade e proporcionalidade (adequação entre meios e fins e proibição do excesso) e

desde que observados os princípios de boa-fé, moralidade, segurança jurídica e estrita legalidade.

4) A lei tributária pode delegar a instituição ou a modificação do tributo (configuração dos elementos essenciais da obrigação tributária)? Quais são os limites para a lei delegar a regulamentação da cobrança do tributo? E no caso em que a alteração seja benéfica ao contribuinte e não tenha sido determinada por lei?

Se, como já fixado, exige-se previsão legal clara e precisa sobre o que alguém possa ser “obrigado a fazer ou deixar de fazer” e sobre os elementos determinantes da obrigação tributária (situação fática que configure a hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), não pode a lei tributária delegar a instituição ou a majoração de tributo. A competência legal para tanto é exclusiva e indelegável.

Nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, bem como regulamentar os limites ao poder de tributar (incisos II e III). Isto é, a norma infralegal regulamenta a lei nos estreitos limites por esta traçados, sob pena de invadir a esfera de competência legal e padecer de vício de ilegalidade. À Administração só cabe aplicar a lei, segui-la e não inová-la ou complementá-la quanto a temas cuja competência legal seja exclusiva. Se os entes privados podem fazer tudo o que a lei não lhes proíba, a Administração só pode fazer o que a lei lhe permita. É o que ensina Celso Antônio, com fundamento em Seabra Fagundes: “A atividade administrativa deve não apenas ser exercida sem contraste com a lei, mas, inclusive, só pode ser exercida nos termos de autorização contida no sistema legal. A legalidade na Administração não se resume à ausência de oposição à lei, mas pressupõe autorização dela, como condição de sua ação. Administrar é ‘aplicar a lei de ofício’⁷⁹ .

Em nosso sistema jurídico deve ser considerado o disposto, ainda, no artigo 84, IV⁸⁰ da CF-88, assim como no artigo 25, I⁸¹ de seu ADCT. Há de se

⁷⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 5ª ed.. São Paulo: Malheiros, 1994, pág. 25.

⁸⁰ “Compete privativamente ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.

verificar, assim, os limites da delegabilidade em geral e, para fins do quanto indagado, mais especificamente no que respeita à regulamentação da cobrança do tributo.

Entendo que não se pode extrair de referidos preceitos mais do que neles expressamente consta. Deste modo, nada obsta que a lei delegue ao Executivo, com os devidos critérios e parâmetros, competência normativa para regular determinada atividade, inclusive inovando no mundo jurídico. Afinal, se não pudessem os regulamentos inovar na ordem jurídica, nenhuma utilidade teriam⁸². Exigir lei em sentido formal para regular absolutamente tudo implicaria engessar o sistema, concentrar o poder de mando no Legislativo e impossibilitar ao Executivo a atuação que dele se espera, especialmente nos quesitos competência, agilidade, eficiência e autonomia.

De outro lado, obviamente não se admite que o Executivo tudo possa. Impõe-se a absoluta observância aos critérios e parâmetros legais. Ainda, não podem ser objeto de delegação as funções legislativas, restritas ao Poder Legislativo por força de expressa determinação constitucional (tal como o disposto no art. 150 da CF-88, por exemplo)⁸³.

Respeitadas estas premissas, não haverá desobediência ao princípio da separação dos Poderes que, aliás, não significa devam ser eles estanques e incomunicáveis, mas sim equilibrados. A teoria de Montesquieu objetivava a divisão das funções do Estado, mais do que a divisão formal dos poderes; enunciava mais um preceito de arte política do que um princípio jurídico⁸⁴. Todos os Poderes acabam por desempenhar as três funções: em maior ou menor extensão normatizam, executam e julgam; apenas têm, cada qual, especialidade em uma delas, mas podem igualmente desempenhar as demais naquilo que lhes competir e/ou não lhes for vedado.

⁸¹ “Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I – ação normativa;”

⁸² Como aponta Caio Tácito, “lei e regulamento são momentos distintos e inconfundíveis da atividade normativa do Estado. Ambos, no entanto, são dotados dos mesmos requisitos de generalidade, abstração e novidade que são próprios à norma de direito.” (Temas de Direito Público - Estudos e Pareceres, 1º vol. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pág. 477).

⁸³ O que explica a impossibilidade de delegação da competência para instituição ou majoração de tributo.

⁸⁴ Tercio Sampaio Ferraz Junior (*Constituição de 1988 – Legitimidade, Vigência e Eficácia, Supremacia*, Ed. Atlas, pág. 38), *apud* STURZENEGGER, Luiz Carlos: A questão, no Direito Brasileiro, da atribuição de funções normativas ao Poder Executivo, in Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, Ano 5, nº 18, outubro-dezembro de 2002, Editora Revista dos Tribunais, pág. 71.

Assim, quanto ao que importa para o presente exame, é vedado ao Legislativo delegar ao Executivo sua função legislativa, tal qual limitada pelo texto constitucional à sua exclusiva competência. Já a função normativa, quando não objeto de reserva legal por força do texto constitucional, pode ser delegada a critério do legislador, conforme preceitos de conveniência e razoabilidade. Ou seja, enquanto a “competência legislativa” (espécie) pertence ao Poder Legislativo, a “atribuição normativa” (gênero) pertence também aos Poderes Executivo e Judiciário o que, como salienta Sturzenegger, não é estranho ao texto constitucional, cujo art. 49, XI determina competir ao Congresso Nacional “zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros Poderes”⁸⁵.

Caso não se trate de matéria sob reserva absoluta de lei, nada impedirá que o legislador, fixando os devidos *standards* a serem observados (sob pena de inaceitável “delegação em branco”), outorgue ao Poder Executivo – quer a seu Chefe ou a um de seus órgãos – a competência para, atento à flexibilidade necessária à finalidade da lei, dar a ela, ao regulamentá-la, a eficácia necessária. O ato de regulamentar não se limita à reprodução analítica da lei, mas sim presta-se também a ampliá-la e completá-la, de acordo com seu espírito e seu conteúdo, em especial nos aspectos que a própria lei tenha, expressa ou implicitamente, outorgado à esfera regulamentar⁸⁶.

Conclui-se, portanto, que exceto quanto às matérias sob reserva absoluta de lei por força de expressa determinação constitucional (em relação às quais não pode o Executivo inovar, nem mesmo por delegação), não é a delegação normativa vedada em nosso sistema jurídico, sendo antes desejada de modo a possibilitar maior agilidade ao Executivo no exercício de suas funções, desde que observados critérios de razoabilidade e proporcionalidade aos fins legalmente pretendidos (adequação entre meios e fins), transparência e eficiência e, ainda, previamente fixados em lei os limites da atuação do agente responsável pela regulamentação (a qual, observados estes limites, poderá se dar inclusive de forma ampliativa e inovadora).

⁸⁵ STURZENEGGER, Luiz Carlos, A questão, no Direito Brasileiro, da atribuição de funções normativas ao Poder Executivo, cit., pág. 77. Vale dizer, tal dispositivo constitucional, de um lado, assegura ao Congresso o poder de bloquear excessos normativos dos outros Poderes e, de outro, explicita a plena compatibilidade, com a Constituição em vigor, da atribuição normativa aos Poderes Executivo e Judiciário.

⁸⁶ Caio Tácito (Revista de Direito Administrativo, vol. 34, pág. 473) e Fernando A. Albino de Oliveira (Poder Regulamentar na Comissão de Valores Mobiliários, 1989, págs. 156-157), *apud* STURZENEGGER, Luiz Carlos, A questão, no Direito Brasileiro, da atribuição de funções normativas ao Poder Executivo, cit., pág. 83.

Fixadas tais premissas, tem-se que, por força da Constituição Federal, somente a lei pode “exigir ou aumentar tributo” (art. 150, I), sendo “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V⁸⁷” (art. 153, § 1º). Estabelece o artigo 97 do CTN, outrossim, que somente a lei pode estabelecer “a instituição de tributos, ou a sua extinção” (inciso I) e “a majoração de tributos, ou sua redução” (inciso II, com as ressalvas ali indicadas).

Disto resulta que os elementos determinantes da obrigação tributária⁸⁸ devem ser necessariamente fixados em lei e sequer as alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo⁸⁹, salvo nas hipóteses excepcionalmente admitidas na Constituição e desde que observados os limites e as condições legais para tanto.⁹⁰

Sem pretender divergir, definiu o Supremo Tribunal Federal que a legislação pode, em determinadas situações, independentemente de autorização constitucional expressa, delegar ao Executivo a fixação do *quantum* devido, desde que as condições ou elementos essenciais estejam previstos na própria lei. Tratar-se-ia da distinção entre a delegação *intra legem*, admitida pelo

⁸⁷ Quais sejam, imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações financeiras (IOF). Refira-se, ainda, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) atinente aos combustíveis, conforme art. 177, § 4º, I, “b” da CF.

⁸⁸ Como já referido: a situação fática que corresponda, abstratamente, à sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota aplicável.

⁸⁹ Diz Roque Carrazza: “Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade”. “Na verdade, a faculdade regulamentar serve para *ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei*, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.” (CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário, cit., págs. 260 e 262)

⁹⁰ Neste sentido, dentre outros, os seguintes precedentes: “Decorre do princípio da legalidade tributária a exigência de que, salvo as exceções estabelecidas na Constituição, todos os elementos determinantes da obrigação tributária devam estar delineados na lei, não podendo, portanto, qualquer outro instrumento normativo infralegal avocar a si essa atribuição” (STJ – RMS 18.670, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 31/08/2006).

“TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução” (STF – ADI 3674, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 28/06/2011).

“IPI – SELO DE QUALIDADE – NATUREZA – LEI Nº 4.502/64 E DECRETO-LEI Nº 1.437/75 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO – ARTIGOS 150, INCISO I, e 25 DA CARTA FEDERAL. Ante o princípio da legalidade estrita, surge inconstitucional o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.437/75 no que transferida a agente do Estado – Ministro da Fazenda – a definição do ressarcimento de custo e demais encargos relativos ao selo especial previsto, sob o ângulo da gratuidade, no artigo 46 da Lei nº 4.502/64.” (STF – RE nº 662.113, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12/02/2014)

ordenamento, e a delegação “em branco”, proibida. Esse foi o entendimento fixado quando do julgamento do RE nº 343.446, a propósito da contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, quando restou assentado que “em certos casos, entretanto, a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição. Não há falar, em casos assim, em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica” acrescentando a necessária distinção “da delegação pura, que a Constituição não permite, da atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei”.

Ressalvando certa reserva com relação a tal entendimento, fato é que não se admitiu – ou, ao menos, não se pretendeu admitir – a delegação ao regulamento para tratar dos “elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida”, mas, apenas, aferir “dados e elementos” conforme “parâmetros e padrões” legalmente fixados, ou, naquele caso concreto, proceder à “complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio ou grave’”⁹¹. No que respeita à “definição da hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos”, subsiste a impossibilidade de delegação legislativa para sua alteração.⁹²

Estes os limites para a lei delegar a regulamentação da cobrança do tributo: impõe-se a fixação em lei dos parâmetros e padrões a serem observados pelo ato infralegal e não pode a delegação abranger instituição ou majoração de tributo, tampouco disposição acerca dos elementos determinantes da obrigação tributária.

No que respeita à eventual alteração benéfica ao contribuinte que não tenha sido determinada por lei, interessante destacar que a Constituição Federal veda ao ato infralegal apenas “exigir ou aumentar tributo” (art. 150, I). Já o artigo 97 do CTN trata também da “redução” de tributos, restringindo-a igualmente à lei⁹³. Disto poderia resultar entendimento de que a delegação para o ato infralegal reduzir tributos não seria vedada no âmbito constitucional e, assim, comportaria o artigo 97 do CTN interpretação no sentido de sua possibilidade,

⁹¹ Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20/02/2003.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., pág. 47.

⁹³ Diz Hugo de Brito Machado: “De igual modo, a redução. Implicando, como necessariamente implica, alteração da lei que instituiu o tributo, só por outra lei pode ocorrer” (ob. cit., pág. 60).

desde que legalmente fixados os limites, critérios e parâmetros a serem observados.

Ocorre que, não obstante o artigo 150, I da Constituição Federal não faça referência à redução de tributos, determina o parágrafo 6º do mesmo artigo que “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”⁹⁴.

Há, portanto, expressa vedação constitucional à redução de tributos por ato infralegal, sendo igualmente inadmissível a delegação – ainda que com critérios e parâmetros rigidamente fixados – por se tratar de função legislativa própria (não meramente normativa). Tratando-se de matéria sob reserva absoluta de lei, não pode o Executivo inovar, sequer por delegação (conforme antes exposto) e nem mesmo em benefício do contribuinte.

É fato, outrossim, que o referido parágrafo 6º do artigo 150 da CF não veda de forma expressa, literal, a redução de alíquotas, que não seria tecnicamente equivalente à isenção parcial⁹⁵. Ocorre que, além de ser a interpretação literal, isoladamente, a mais pobre⁹⁶, o efeito prático de ambos os institutos é o mesmo e, como visto, a Constituição determina expressamente os tributos cujas alíquotas possam ser alteradas (ou seja, majoradas ou reduzidas) pelo Poder Executivo, por delegação legal que fixe inclusive condições e limites a serem observados. Deste modo, somente nas situações excepcionais admitidas pela Constituição Federal admite-se a delegação legal para a alteração de alíquotas.

Entender de outra forma, como se pudesse a lei delegar poderes para o Executivo alterar quaisquer alíquotas de quaisquer tributos, implicaria considerar inúteis as restrições contidas nos artigos 153, § 1º e 177, § 4º, I, “b”

⁹⁴ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993. Determina o art. 176 do CTN, outrossim, que “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração”.

⁹⁵ Como já decidiram tanto o STJ (REsp 7.192/SC, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 02/03/1998; REsp 32.735/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ 24/02/1997 e EREsp 4.973/SC, Rel. Min. Hélio Mosimann, DJ 06/06/1994) quanto o STF (Agravo de Instrumento 135.512-3, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 01/03/1991).

⁹⁶ Como referido no exame do item 2.

da CF⁹⁷, como se o quanto ali admitido o fosse apenas de forma exemplificativa e aplicável à generalidade dos demais tributos. Importa salientar, porém, que, uma vez procedida a alteração benéfica ao contribuinte sem ressalvas⁹⁸, ainda que por ato infralegal (e, assim, ilegítimo), o posterior retorno ao *status quo ante* dependerá de sua expressa suspensão ou revogação por lei ou decisão judicial.

Legítima ou não a delegação de competência ao ato infralegal para proceder à redução do tributo em hipóteses distintas daquelas expressamente admitidas na Constituição Federal, jamais seria admissível que ato de igual hierarquia pudesse majorá-lo ou revogar a redução anterior, pela simples razão de que a majoração sempre se sujeita à legalidade estrita. Ademais, em observância aos princípios de segurança jurídica, boa-fé e moralidade, ainda que o ato de redução venha a ser declarado ilegítimo, somente a partir de então poderá ser exigida a respectiva diferença⁹⁹.

Conclusão:

A lei tributária não pode delegar a instituição ou a majoração do tributo, tampouco a configuração dos elementos essenciais da obrigação tributária, exceto no que diga respeito às alterações de alíquotas expressamente admitidas no texto constitucional como delegáveis ao Poder Executivo, desde que observados as condições e os limites estabelecidos em lei.

A delegação legal para regulamentação da cobrança do tributo pressupõe a fixação, também em lei, dos parâmetros e padrões a serem observados e não pode abranger instituição ou majoração de tributo, ou, ainda, disposição acerca dos elementos determinantes da obrigação tributária, salvo no que respeita às alterações de alíquotas admitidas no texto constitucional.

Não se admite delegação legal para alteração dos elementos essenciais da obrigação tributária, nem mesmo em benefício do contribuinte. Todavia, havendo alteração benéfica ao contribuinte por ato infralegal, ainda que ilegítimo, a posterior majoração do tributo somente poderá se dar em virtude de lei ou de decisão judicial específica, salvo quando o próprio ato infralegal

⁹⁷ Se, como já referido, a lei não contém palavras inúteis, menos ainda o faz a Constituição Federal!

⁹⁸ Tais como imposição de condições ou limitação temporal.

⁹⁹ Constan do item seguinte considerações adicionais sobre a impossibilidade de cobrança retroativa de diferenças decorrentes de reduções declaradas ilegítimas.

tenha fixado a provisoriedade da redução, hipótese em que o retorno ao *status quo ante* se dará em razão do término de tal provisoriedade. Vale dizer, a redução do tributo por ato infralegal não legitima sua posterior majoração por ato de igual natureza, sendo inarredável a observância, na majoração, da estrita legalidade.

Por fim, impõem os princípios de segurança jurídica, boa-fé e moralidade que eventual suspensão, revogação ou anulação do ato infralegal que tenha reduzido o tributo devido, ainda que em decorrência de decisão judicial declarando-o ilegítimo, somente possibilite a exigência das respectivas diferenças relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de então.

5) Atende a segurança jurídica o fato de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, editarem leis concedendo remissão de dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais implementados no âmbito da chamada guerra fiscal e considerados inconstitucionais pelo STF?

A chamada guerra fiscal, consistente na concessão de benefícios fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal em desacordo com a exigência de prévia aprovação, por unanimidade, no âmbito do CONFAZ¹⁰⁰, atingiu ponto crítico e, ao tempo da redação do presente artigo, ainda sem solução eficaz. Ao longo dos anos, todos os Estados, assim como o Distrito Federal, concederam sucessivos benefícios fiscais objetivando atrair ou manter empresas em seus territórios¹⁰¹, de tal modo que acabou se tornando praticamente impossível assim não agir, quer por parte dos próprios Estados, quer por parte dos contribuintes.

¹⁰⁰ Como determina o art. 2º, § 2º da Lei Complementar nº 24/75, na falta do que considera-se inconstitucional o benefício unilateralmente concedido por violação ao art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 (“cabe à lei complementar: (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”), conforme entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal quando julgamento, dentre outras, das ADI 2.549/DF – Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01/06/2011; ADI 2.157/BA – Rel. Min. Moreira Alves, j. 10/04/2003; ADI 1.247-MC/PA – Rel. Min. Celso de Mello, j. 17/08/1995; ADI 1.179-MC/SP – Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29/02/1996; e ADI 2.155-9/PR – Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15/02/2001.

¹⁰¹ Em vários casos pretendendo compensar em parte os custos mais elevados (face às deficiências de infraestrutura e mão de obra qualificada, por exemplo), na busca de geração de empregos e redução de desigualdades regionais.

De um lado, a unanimidade mostrou-se inatingível na grande maioria dos casos envolvendo benefícios fiscais isolados ou setoriais, além de conceder elevado poder a um único ente da Federação que, isoladamente e por motivos dos mais diversos, pode contrariar e anular o desejo de todos os demais. De outro, a disseminação do procedimento não consentâneo com a Lei Complementar nº 24/75 chegou a tal ponto que o ente da Federação que não o adotasse perderia investimentos e geração de emprego e renda relevantes. As empresas que não aderissem (no período em que não se sabia qual seria o entendimento final do STF acerca do tema ou mesmo depois) muitas vezes não teriam condições de concorrer no mercado ou de expandir suas atividades na mesma dimensão que seus concorrentes (o que, ao longo do tempo, equivale à impossibilidade de concorrência em iguais condições).

A guerra fiscal, na prática, se espalhou em diversas “batalhas” (ou novas guerras) também ainda pendentes de solução definitiva, tais como as glosas de créditos pelos Estados recebedores de mercadorias cujas operações de venda foram incentivadas na origem e as concessões de incentivos nas importações implementadas por determinados Estados, gerando igualmente glosas nos Estados de destino final dos bens.

Concentremo-nos, porém, na indagação a ser respondida.

Fato é que, legítimos ou não, os incentivos e benefícios fiscais concedidos geraram, ao longo destes vários anos, efeitos jurídicos relevantes em todo o território nacional, em especial para o desenvolvimento regional. Estudos do IBGE, por exemplo, demonstram ter havido redução da participação dos Estados mais industrializados na indústria de transformação nacional. Houve redução na participação proporcional dos oito maiores PIBs estaduais (SP, RJ, MG, RS, PR, BA, SC e DF)¹⁰², com o conseqüente aumento nos PIBs dos demais dezenove Estados¹⁰³, processo esse “impulsionado por investimentos regionais ou mesmo pela guerra fiscal, ou ainda pela procura de mão-de-obra mais barata em outras unidades da federação”, de acordo com o IBGE¹⁰⁴.

¹⁰² De 81,5% (em 1995) para 78,7% (em 2007), sendo que 1% do PIB equivalia, em 2007, a 26,6 bilhões de reais.

¹⁰³ De 18,5% para 21,3% do PIB total, no mesmo período.

¹⁰⁴ Tudo como relata Hugo Funaro em “Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF”, disponibilizado no informativo eletrônico Consultor Jurídico em 03/10/2004. <http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>.

Acesso em 22/03/2016.

Concordo com Hugo Funaro quando afirma, fundamentando-se em tais dados, que “o tema da ‘guerra fiscal’ não se esgota na análise jurídico-formal da compatibilidade das normas estaduais com a Constituição. É preciso encontrar uma solução que coloque fim à concessão desordenada de incentivos e benefícios de ICMS, mas não prejudique as empresas que foram induzidas a usufruir das desonerações fiscais e, em contrapartida, elevaram o PIB, a arrecadação tributária e o nível de emprego dos estados e municípios onde se instalaram. Até porque, se a atividade econômica dessas empresas for inviabilizada¹⁰⁵, haverá perdas também para os estados e municípios, bem como para as respectivas populações (renda, emprego etc)”¹⁰⁶.

Como alerta Humberto Ávila, fundamentando-se inclusive em precedentes do STJ¹⁰⁷, “o benefício fiscal não poderá ser anulado ou revogado quando a sua manutenção contribuir para a concretização das finalidades que o próprio Poder Público deve realizar. Se o benefício deu causa a um empreendimento, cuja continuidade – se interessa também ao Poder Público – será ameaçada pela revogação do benefício fiscal, há dever de manter o benefício”¹⁰⁸.

Há de se ter presente, ainda, que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (CTN, art. 144) e que o pagamento do imposto conforme as regras então vigentes implica a extinção do crédito tributário, sendo vedada a “modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (CTN, art. 146). Não pode o próprio sujeito ativo da obrigação tributária, assim, pretender cobrar supostas diferenças em decorrência de alteração na legislação, ainda que em razão de vício de inconstitucionalidade posteriormente declarado.

Não pode a Fazenda Pública pretender exigir diferenças de forma retroativa, relativamente a fatos geradores praticados antes da suspensão ou revogação do

¹⁰⁵ Ou, diria eu, fortemente prejudicada.

¹⁰⁶ FUNARO, Hugo, Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF, cit..

¹⁰⁷ Acórdãos proferidos nos Recursos Especiais ns. 1.073/SP, Rel. Min. Gomos de Barros, DJ 12/06/1992; 9.982/SP, Rel. Min. Pedro Acioly, DJ 04/11/1991 e 1.841/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 16/04/1990.

¹⁰⁸ Ávila, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 15/03/2016.

benefício fiscal, também em observância aos princípios de segurança jurídica, boa-fé e moralidade. Inconstitucional ou não, tinham os contribuintes segurança e confiança de que os Estados cumpririam o acordado, bem como de que, de sua parte, somente perderiam os benefícios se não fizessem o mesmo. Não pode o Estado beneficiar-se de seu próprio ilícito (ou de sua própria torpeza), tampouco *venire contra factum proprium*. Não é razoável que o Estado possa pretender exigir valores que ele próprio dispensou, ainda que de forma inconstitucional. As vítimas dessa guerra não podem ser os contribuintes e a população mais carente.

Em suma, revogar benefícios fiscais inconstitucionalmente concedidos em razão da não sujeição ao CONFAZ não pode implicar cobrança dos respectivos montantes recolhidos a menor a título de ICMS. Ao contrário, justifica-se, inclusive, a concessão de prazo razoável para a adaptação dos contribuintes envolvidos.

Assim se impõe em especial por força do princípio da segurança jurídica, de modo a serem mantidos os investimentos empresariais realizados ao longo do tempo e as respectivas políticas estaduais de desenvolvimento. Conforme exposto no exame da primeira indagação, assegura o referido princípio não seja o contribuinte prejudicado, surpreendido ou frustrado em sua legítima confiança nas diretrizes fixadas pela Administração. Assegura estabilidade nas relações jurídicas constituídas, respeito às justas expectativas de direito delas decorrentes e proteção da boa-fé.

A solução razoável e equilibrada a problema tão complexo é medida que se impõe, portanto, para assegurar não sejam os contribuintes ou mesmo os Estados ainda mais prejudicados. Aqueles, na hipótese de eventual exigência de pagamento de elevadas quantias não consideradas na formação dos preços já recebidos ou que não sejam absorvíveis nos preços futuros. Estes, por correrem o sério risco de, a médio ou longo prazo, perderem os empreendimentos (e respectivos empregos, renda e arrecadação) cuja manutenção se torne inviável na ausência do benefício fiscal que justificara sua implantação¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Como alerta Hugo Funaro: “Para além da necessidade de resguardar os particulares que observaram a legislação estadual vigente, o fim das desonerações de ICMS tende a promover a realocação de investimentos feitos em regiões menos desenvolvidas para outras onde o retorno do capital empregado seria maior. Muitos empreendimentos necessitam de incentivos fiscais para terem condições de competir com empresas localizadas perto dos grandes centros consumidores, face aos maiores custos envolvidos (logística, 41

Nada mais plausível que, sendo considerado ilegítimo o benefício fiscal por não ter sido concedido no âmbito do CONFAZ, possa o mesmo CONFAZ (eventualmente, sob critério menos rígido do que o da unanimidade¹¹⁰) avaliá-lo e ponderar se deve ou não ser mantido, inclusive fixando prazo para tanto. Trata-se de observar o pacto federativo e possibilitar que os Estados exerçam, afinal, a competência fixada na Constituição Federal e regulada na lei complementar. Não razoável parece ser, ao contrário, impedir que os Estados cheguem a um consenso sobre o tema, decretando-se em definitivo a ilegitimidade ou inviabilidade de determinado incentivo fiscal que, no mais das vezes, sequer fora antes submetido ao exame do CONFAZ (face à ilegítima concessão unilateral).

Importa destacar que a hipótese de posterior convalidação¹¹¹, pelo CONFAZ, de benefício fiscal declarado inconstitucional já foi aceita pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Ainda que sem firmar orientação definitiva sobre o tema e versando questão específica atinente a benefício fiscal envolvendo portadores de deficiências, relevantes e esclarecedoras as seguintes passagens do debate havido quando do julgamento da ADI nº 429-8/CE¹¹²:

“O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É, eu tinha até uma proposta, estava conversando com o Ministro Toffoli, eu tinha anotado antes, essa é uma situação realmente dramática. Eu já acompanhei caso, por exemplo, de satisfação da isenção do IPI. E é, de fato, uma corrida, é enfrentar uma montanha russa cumprir esses requisitos. As pessoas têm todas essas dificuldades, e não conseguem o atendimento. De modo que eu ia propor, pelo menos, uma modulação de algo em torno de 12 meses, para dar tempo de que a matéria seja submetida ao CONFAZ.

(...)

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO – Não entendi. A sugestão do Ministro Gilmar é manter e dar um prazo para o CONFAZ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Declara inconstitucional, sem pronúncia da nulidade, né?

infraestrutura, mão de obra etc). Sem incentivos, é provável que essas empresas transfiram suas atividades para outros locais, o que impactaria negativamente o PIB, o emprego, a renda e a arrecadação dos estados que possuem programas de fomento à atividade econômica, bem como dos municípios onde instalados os empreendimentos incentivados, com os reflexos socioeconômicos decorrentes” (Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF, cit.).

¹¹⁰ Se vier a ser alterada a redação do art. 2º, § 2º da LC 24/75.

¹¹¹ Justificando-se a remissão de dívidas (passado) e a concessão de novo benefício (futuro) nos casos em que se entenda inviável a convalidação, por qualquer razão (como nos feitos em que tenha havido declaração de nulidade pelo STF).

¹¹² Rel. Min. Luiz Fux, j. 20/08/2014.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Em relação a essa parte do ICMS.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Só que ao invés do *ex nunc*, que seria a partir de agora, eu projetaria isto no tempo, por 12 meses ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Então, Vossa Excelência declara ainda constitucional ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. Eu declaro inconstitucional sem pronúncia da nulidade. Mas, nos termos do art. 27, autorizaria a vigência por 12 meses.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Ao final do qual, se o CONFAZ não atuar, cai o dispositivo.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Cai o dispositivo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas pelo menos dá tempo para que haja uma, porque de fato ela ...

(...)

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) – Senhor Presidente, eu estou julgando parcialmente procedente o pedido formulado para declarar inconstitucional o parágrafo 2º do artigo 192, que é este dos deficientes. E agora tem que acrescentar: sem declaração de nulidade, concedendo o prazo de 12 meses para a apreciação do CONFAZ - vamos colocar assim.”

Note-se que a fixação do prazo de doze meses não foi apenas para que o benefício fiscal subsistisse até então, mas, em especial, para possibilitar que o CONFAZ pudesse examiná-lo e, se o caso, mantê-lo sem interrupção (ou, ainda, conceder remissão das dívidas). O tema, de qualquer modo, deverá ser examinado pelo Plenário do STF sob a sistemática da repercussão geral nos autos do RE nº 851.421¹¹³, quando se espera sejam definitivamente prestigiados o pacto federativo e a segurança jurídica.

Em conclusão, dúvida não há de que a convalidação do benefício fiscal (quando juridicamente viável), a criação de novo benefício em substituição àquele inconstitucionalmente concedido ou a remissão de dívidas¹¹⁴, tudo

¹¹³ Tema 817: Possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

¹¹⁴ Esta, inclusive, expressamente autorizada pelo art. 10 da LC 24/75.

mediante consenso no âmbito do CONFAZ, atendem a segurança jurídica e fortalecem o pacto federativo¹¹⁵.

Conclusão:

O fato de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, editarem leis concedendo remissão de dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais implementados no âmbito da chamada guerra fiscal e considerados inconstitucionais pelo STF atende a segurança jurídica e fortalece o pacto federativo. Trata-se de uma das possíveis soluções para a chamada guerra fiscal, de modo a assegurar não sejam prejudicados (ou sofram prejuízos menores) os contribuintes que tenham agido de boa-fé e confiado nas diretrizes firmadas pelos respectivos Estados, os próprios Estados e a população mais carente, possibilitando a manutenção de empreendimentos, investimentos, emprego e renda, bem como o adequado planejamento das respectivas atividades econômicas.

Mário Luiz Oliveira da Costa. Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Cursos de especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela PUC-SP). Membro do Conselho Diretor e da Diretoria da Associação dos

¹¹⁵ Alertam José Roberto Afonso, Luciano Felício Fuck e Daniel Corrêa Szelbracikowski: “impedir essa possibilidade de remissão significaria retirar dos Estados que compõem a Federação um dos instrumentos que, no contexto do federalismo de cooperação, possibilitam a negociação em torno dos problemas relativos à Guerra Fiscal. Em outras palavras, fragilizaria a atividade política desenvolvida pelos Estados que têm na remissão uma de suas bandeiras para tentar amenizar os efeitos perversos da denominada ‘Guerra Fiscal’, conforme se verifica de projeto de lei complementar que está em discussão no Congresso Nacional sobre o tema” (*Constitucionalidade das Convalidações de Incentivos Fiscais Acordadas entre os Estados*. R. Opin. Jur., Fortaleza, ano 14, n. 18, jan./jun. 2016, p. 236).

Advogados de São Paulo (AASP), do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).