

41º SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CENTRO DE ESTUDOS UNIVERSITÁRIOS – CEU

Thúlio José Michilini Muniz de Carvalho
Advogado militante em Direito Administrativo e Tributário
Bacharel em Direito pela PUC-SP

“Liberdade, todos sentem quando a perdem, mas ninguém sabe dizer o que é”
(Tércio Sampaio Ferraz Jr.)

O 41º Simpósio Nacional de Direito Tributário promovido pelo Centro de Estudos Universitários – CEU levanta indagações relativas à segurança jurídica e sua aplicação em matéria tributária. Além de atual, o tema é de especial relevância, impondo-se algumas considerações prévias com o objetivo de delimitar o quadro geral em que se inserem os quesitos a serem posteriormente respondidos.

Independentemente do escopo especificamente tributário dos quesitos, fato é que discutir o postulado de segurança jurídica implica, em maior ou menor grau, discutir a própria noção de *Estado de Direito* que orienta a tradição jurídica nacional e a ideia de *democracia* que em dias atuais lhe é subjacente.

Primeiro, porque o referido postulado, como condição de possibilidade de realização de certos ideais de justiça social superiores, constituiu a força motriz para a idealização do Estado de Direito tal como o conhecemos. Segundo, porque figura, hoje, como elemento constitutivo – não escrito, implícito – do próprio Estado de Direito, enquanto princípio constitucional supremo¹ ². Daí afirmar-se que, no mundo ocidental, “a

¹ “Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da justiça material” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 431).

² “O princípio do Estado de direito, densificado pelos princípios da segurança e da confiança jurídica, implica, por um lado, na qualidade do elemento objectivo da ordem jurídica, a durabilidade e permanência da própria ordem jurídica, da paz jurídico-social e das situações jurídicas; por outro lado

segurança jurídica é a finalidade próxima; [e] a finalidade distante é a justiça”³, configurando ambas a razão de ser do poder estatal.

O que acima se disse explica por que a segurança jurídica é um dos principais *topoi* do mundo ocidental. A adequada compreensão deste, de toda forma, não pode ser obtida isoladamente, devendo-se considerar, para além de seu conteúdo dogmático propriamente dito, os fundamentos políticos e filosóficos que justificaram sua consolidação enquanto tal.

Nesse exato sentido, reputamos ser necessária uma investigação, ainda que com as limitações de espaço decorrentes da natureza do presente trabalho, que integre a compreensão do conceito de segurança jurídica com o pensamento predominante em duas importantes fases da história do Ocidente, a saber: (a) as ideias do iluminismo, que tracejaram o Estado de Direito contemporâneo; e (b) as ideias do positivismo jurídico, que marcaram a consolidação rígida do postulado de segurança jurídica não apenas como a razão de ser dos meios e técnicas inerentes ao Estado e ao Direito, mas também como elemento *lógico* de fundamental importância para o sistema como um todo.

A preocupação com o tema da segurança jurídica, com efeito, é relativamente recente.

Nas sociedades primitivas, a ideia de direito, no que identificada com a noção de *justiça*, tem como elemento organizador o princípio do parentesco. As questões decidem-se com base ora em costumes familiares, ora na força bruta⁴. Inexistem quaisquer elementos lógicos, técnicos ou científicos a abalizar ou limitar a “institucionalização” concreta ou abstrata de conflitos sociais⁵. Esse traço persiste mesmo quando o direito adquire a forma de decisões proferidas por juízes-legisladores escolhidos pela comunidade, pois estas são casuísticas e oscilantes. Logo, é marcante a *aleatoriedade* da e na justiça. Não há quaisquer garantias formais em favor do indivíduo, nem um conjunto minimamente estável de normas apto a funcionar como um sistema de referência garantidor de *alguma* previsibilidade nas relações sociais. Esse o porquê de inexistir a noção de segurança jurídica no mundo primitivo⁶.

O mesmo pode ser dito em relação à Grécia Antiga, em que a política é o elemento organizador do direito⁷. Esta é concebida como uma espécie de agir conjuntamente na

como dimensão garantística jurídico-subjetiva dos cidadãos legitima a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1995. p.374)

³ NADER, Paulo *apud* SAUER, Wilhelm. *Introdução ao Estudo do Direito*. 36ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014 (e-book). Item 62 e ss.

⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003. PP. 52 e ss.

⁵ É nesse sentido que se afirma: “*Nos estágios iniciais de qualquer civilização em desenvolvimento, a forma aparece como algo misterioso revestido da força compulsória da autoridade absoluta, geralmente ligada à família*” (OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro. *Do formalismo no processo civil*. São Paulo: Saraiva, 1997. P. 12)

⁶ MASCARO, Alex Antonio. *Segurança jurídica e coisa julgada: sobre cidadania e processo* (dissertação de Mestrado). São Paulo, 2007. PP. 15 e ss.

⁷ ARENDT, Hannah. *Entre o Passado e o Futuro*. Trad. Mauro W. Barbosa. 7ª ed. São Paulo: Perspectiva. Capítulos: “O que é autoridade?” e “O que é liberdade?”. PP. 127- 220.

esfera pública, livre e poderoso, de caráter eminentemente ético e desvinculado de qualquer fim ou motivo evidente, existindo apenas e tão somente *em ato*, na ágora⁸. Nesse sentido, a *ação* (política) é por natureza “ilimitada”, tornando todo assunto humano eminentemente *frágil*^{9 10}. Tal fragilidade naturalmente se projeta para os domínios da justiça material (direito), pois a *ação* (política) é a única forma tida como válida para assegurar a sua realização. Isso explica por que os gregos antigos “*mais buscavam o justo do que propriamente a segurança ou os procedimentos (...) que a garantissem*”¹¹.

Assim, se na Antiguidade é experimentada alguma noção de “segurança” aplicada à esfera jurídica, tal ocorre na tradição romana. Isso graças ao sentido sagrado e coercitivo atribuído à fundação de Roma, em função do qual participar da vida pública (agir conjunto na esfera política) significa preservar e expandir esse mesmo ato de fundação. Assim, a autoridade (de *autorictas*, *augere*, i.e., “aumentar”) própria dos anciãos, do Senado, dos patres, e conseqüentemente do direito (*ius*), literalmente é

⁸ Lembre-se que, na Antiguidade Clássica, a vida humana que se empenha em fazer algo (*vita activa*) distingue-se em *labor*, *trabalho* e *ação*. O primeiro caracteriza-se pela referência à manutenção do corpo e da vida, compreensiva da alimentação, reprodução, descanso etc.. O segundo, por sua vez, consiste em um fazer humano orientado à garantia de solidez e estabilidade ao homem e que, por isso, tem um caráter violento, na exata medida em que, a partir de transformações sobre o mundo natural, produz um “mundo artificial”, domesticado para a vida humana. Nesse sentido, *labor* e *trabalho* são ambos inerentes à vida privada (*oikia*). Já a *ação* é considerada uma atividade eminentemente humana, já que levada a cabo entre os homens e sem intermédio de qualquer coisa ou matéria, e pertencia à esfera pública, por relacionar-se com a atividade política da polis, ou seja, à capacidade de iniciar algo novo (liberdade). Isso explica por que a cidadania (liberdade), na qualidade de habilitação para os atos da vida pública, supunha que o homem deveria “liberar-se” de sua esfera privada, ou seja, do labor e do trabalho, isto é, por intermédio da posse e da governança exercida sobre escravos (ARENDDT, Hannah. *Op. cit. ibid.*).

⁹ A idealização e implementação da polis e da função legislativa consistiram, de fato, em uma tentativa de tornar possível a prática da *ação* (política) humana e controlar a sua fragilidade inerente. No entanto, tal esforço não foi suficiente para que os gregos pudessem compatibilizar suas sofisticadas noções de liberdade, ação e poder políticos identificadas como agir conjunto, com a ideia de autoridade (pretendida como a relação de mando/obediência baseada em respeito autêntico). Por isso mesmo é que essa ideia não deixou de resvalar na violência, altamente incômoda – porque mundana – para os antigos, fator em parte determinante para o declínio grego (ARENDDT, Hannah. *Op. cit. ibid.*).

¹⁰ Sobre o que se disse na nota n. 9, registra-se algo apenas a título ilustrativo. Platão tentou inserir um “governo da razão” encarnado na figura do *filósofo-rei*, cuja autoridade (do tipo médico/paciente, timoneiro/passageiro, professor/aluno, baseada em um *conhecimento especializado*), levaria à obediência das pessoas sem a necessidade de violência. É assim que, na *alegoria da caverna*, busca-se mostrar como seria se as *ideias* (essências de verdade), percebidas pela razão do filósofo, funcionassem como meios para levar à obediência voluntária dos cidadãos. No mito, a caverna representa o mundo das sombras, em que os homens vivem. O filósofo, que logra sair da caverna, tem a oportunidade de enxergar a luz do “céu” das ideias, conhecendo a “verdade” das coisas. Ao retornar à caverna da polis, é impossível ao filósofo comunicar aos demais a verdade descoberta, pois esta é “solitária”. Deixa, assim, de ser aceito pelos demais cidadãos, passando a sua vida a estar em *risco* eminente. Surge a questão de: *como transformar a contemplação filosófica em prática política e, ao mesmo tempo, preservar a vida do filósofo-rei?* A resposta seria transformar as ideias (essências verdadeiras) em padrões ou normas de comportamento humano. Para os casos de *resistência* ao poder coercitivo da razão, deveria o *filósofo-rei* recorrer a contos e mitos sobre vidas póstumas, com recompensas e castigos, sabidos por ele como inverídicas, mas passíveis de aceitação como verdadeiros pelos homens. Nasce disso, porém, uma nova questão: não seria o recurso a esse tipo de mitos e contos uma nova forma de violência? Utilizá-los como forma de tornar as ideias em padrões e/ou normas não equivaleria a perverter a natureza eminentemente contemplativa daquelas, na medida em que passam a adquirir caráter finalístico (i.e., deixando o domínio da ação e entrando no domínio da violência/trabalho, tão incômoda para os gregos)? Em última instância: Não deixaria a obediência de ser voluntária, fruto das ideias, passando a ter fundamento apenas no convencimento? (ver: ARENDDT, Hannah. *Op. cit. ibid.* No mesmo sentido, ver: OLIVEIRA, Mara Regina de. *O Desafio à Autoridade da Lei: a relação existente entre o poder, obediência e subversão*. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. PP. 15- 76).

¹¹ MASCARO, Alex Antônio. *Op. cit.* P. 16.

“herdada” dos fundadores originais da cidade¹². Daí o direito (*jus*) ser marcado por um caráter tradicional e ser considerado uma “*atividade ética, a prudência, virtude moral do equilíbrio e ponderação nos atos de julgar*”¹³. Trata-se aqui da *Jurisprudentia* romana, agregando em si um ideal de “segurança” do e no direito vinculado ao compromisso com a fundação de Roma. As noções embrionárias de processo, garantias processuais e mesmo de *coisa julgada*, presentes no direito romano, são reflexos desse aspecto tradicional^{14 15}.

Os traços da tradição jurídica greco-romana acima referidos demonstram, com clareza, que os antigos concebem o mundo como uma ordem fixa e imutável, algo “sem história”. Essa concepção contribui fortemente para a ideia de liberdade como ação livre e poderosa na esfera pública. A marca da experiência política e, conseqüentemente, do direito, é a espontaneidade e a desvinculação para com quaisquer motivos e/ou finalidades^{16 17 18}.

Esse quadro se desfaz na Era Cristã (medieval e modernidade), com a introdução da figura de um Deus regente de todas as coisas, que literalmente subtrai aquela ideia de ordem fixa e imutável¹⁹. Com isso, a vida passa a ser lida em termos de obediência ou não às leis divinas, de forma que tudo passa a depender de sua intimidade e suas relações com Deus. A introdução da ideia de livre arbítrio no campo político marca a ruptura da harmonia antiga entre liberdade e poder²⁰. A partir daí, de maneira geral, a política passa a designar não mais um agir conjunto, mas uma imposição de vontade “livre e poderosa” (mando/obediência) vinculada à ideia de soberania.

¹² ARENDT, Hannah. *Op. cit. ibid.*

¹³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit.* P. 56.

¹⁴ MASCARO, Alex Antônio. *Op. cit.* P. 20.

¹⁵ Obviamente, ao nos referirmos à tradição romana, pensamos no auge desta. Isso porque, com o declínio do Império Romano, a Igreja “herdou” a autoridade do Senado, repousando o poder político nas mãos do Príncipe. A herança romana levou a Igreja a encampar a Filosofia Grega, fazendo com que o conceito romano de autoridade (baseado na ideia de fundação) fosse integrado com as medidas e regras transcendentais da tradição grega, sobretudo com o mito do inferno (recompensas e castigos póstumos) platônico, que conferiu a Cristo uma autoridade “transcendental”. Isto fez com que a Igreja se deparasse com um problema parecido com o de Platão, que terminou por esvaziar o conceito político de autoridade, a partir da introdução da violência no pensamento religioso de então e da própria estrutura da Igreja. Ver, nesse sentido, nota 10. Ter isso presente é importante, pois explica, em parte, a forma como a noção de direito é tratada na Idade Média.

¹⁶ ARENDT, Hannah. *Op. cit. ibid.*

¹⁷ OLIVEIRA, Mara Regina de. *Op. cit. ibid.*

¹⁸ “1º) Sócrates y Platón concebían la justicia como una virtud universal, como la virtud máxima; para el segundo era el compendio de todas las virtudes, especialmente de las tres virtudes cardinales que se dan tanto en el individuo aislado como en el Estado, a saber: laboriosidad, valor y sabiduría. 2º) Aristóteles distinguía una justicia general de una particular. La primera constituía una virtud total en el sentido platónico; la segunda se daba en las relaciones concretas entre los individuos y era dos clases: distributiva y conmutativa (veáanse estas palabras). 3º) Los romanos no entraron en disquisiciones teóricas al estilo griego, pero emitieron su fórmula práctica para la realización de la justicia mediante las palabras *suum cuique tribuere* (dar a cada uno lo suyo)” (MORENO, Martín T. Ruiz. *Vocabulario filosófico*. Editorial Guillermo Kraft Ltda. Buenos Aires, 1941. p. 85-86)

¹⁹ O poético aforismo cunhado pelo Ministro Carlos Ayres Britto bem ilustra o ponto: “*Deus tudo pode, é certo, menos deixar de tudo poder*” (BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. P. 4). Se assim é, tudo muda, exceto a mudança (Heráclito).

²⁰ Ver notas 16 e 17.

Na Idade Média, a ideia de soberania aponta para a posição hierarquicamente superior na estrutura feudal, integrada por diferentes categorias e classes com estatuto bem definido. Daí existirem diversos soberanos, cada qual dentro dos lindes de sua “jurisdição” (*sic*), i.e., de seu estamento. Nesse modelo, em geral, o direito se confunde com a vontade de cada um desses soberanos, dentro de seus domínios^{21 22}. Não há uniformidade. Não há direitos positivos autônomos e estáveis ou direitos subjetivos²³. Consequentemente, esse período não experimenta uma ideia clara de segurança jurídica²⁴.

Semelhantemente, na Era Moderna a soberania sinaliza para a plenipotência do Estado, que detém o monopólio da força em certo território e sobre uma dada população²⁵. Embora haja alguma evolução no sentido de garantir maior estabilidade e transparência nas relações travadas entre particulares, o direito continua identificado com a vontade soberana do governante, agora encarnado na figura do monarca. Não há quaisquer garantias relativas à “segurança” *do* e *no* direito, nesse período. Entretanto, a crescente sofisticação das relações comerciais do período, ligadas à burguesia, contribui para a consolidação da ideia de segurança jurídica como um fim de interesse comum a ser perseguido, dentre outros (felicidade, riqueza etc.)²⁶.

Esse anseio vem a se consolidar como elemento integrante, estruturante e vinculante da experiência jurídica justamente com a encampação, pela teoria do Direito e do Estado, de algumas das principais “teses” cunhadas pelo iluminismo e defendidas pelas revoluções que marcaram a transição para a Idade Contemporânea. Basta notar, a esse respeito, como essas “teses”, defendidas por Montesquieu, Rousseau e Locke em suas obras, assemelham-se e, em certa medida, até mesmo se confundem com o chamado conteúdo jurídico-dogmático do postulado de segurança jurídica. Vejamos.

O Barão de Montesquieu, em seu *O Espírito das Leis*, afirma que “*todo homem que tem poder é levado a abusar dele; ele vai em frente até encontrar limites*”. Por isso, defende a necessidade de que, “*pela disposição das coisas, o poder detenha o poder*”, para que “*ninguém seja forçado a fazer as coisas a que a lei não obriga, e a não fazer o que a lei*

²¹ Ver notas 16 e 17.

²² CAENEGEM, R. C. *Uma introdução histórica ao direito privado*; trad. Carlos Eduardo Lima Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000. P. 28.

²³ MASCARO, Alex Antônio. *Op. cit. ibid.*

²⁴ *Id. ibid.*

²⁵ Ver notas 16 e 17.

²⁶ Particularidades à parte, as fórmulas fornecidas pelas chamadas teorias de soberania (de Jean Bodin a Thomas Hobbes) também derrotam o caráter ético do agir conjunto concebido pelos antigos. O poder passa a referir-se não a um agir conjunto espontâneo e livre, mas à imposição de “uma” vontade soberana fruto de um interesse comum (finalidade, i.e., ligada ao trabalho) de garantir a sobrevivência e o crescimento da comunidade, de natureza violenta, portanto. Novamente, a transposição do “fazer”, do “trabalho”, do “domínio sobre coisas”, para o campo político (“domínio sobre os homens”) leva a que os significados das coisas passem a ser lidos em termos de relações meio/fim (pragmáticas), fazendo com que o próprio Direito (i.e., imposição de uma vontade soberana) passe a ser visto como um “meio” para alcançar certos fins (segurança, felicidade, riqueza etc.). A legitimidade das leis e do poder passa então a ser uma questão problemática, dependente que fica dos fins a que voltados, não necessariamente éticos (nesse sentido, ver, novamente: ARENDT, Hannah. *Op. cit. ibid.* e OLIVEIRA, Mara Regina de. *Op. cit. ibid.*).

lhe permite”²⁷. Delineia-se, a partir dessas premissas, a conhecida teoria da **separação dos poderes** (legislativo, executivo e judiciário). O objetivo de fundo é assegurar a liberdade política dos cidadãos (segurança jurídica)²⁸.

Em seu *Do Contrato Social*, Jean-Jacques Rousseau afirma que esse pacto confere existência ao corpo político de uma sociedade. O “*movimento e... vontade*” deste são obtidos “*por meio da legislação*”, tida como a “*vontade geral*” manifestada em ato (soberania popular). Nesse sentido, obedecer às leis nada mais é do que obedecer à própria vontade, isto é, exercer a liberdade política. Dessa maneira, a lei limita o exercício do poder do soberano e até mesmo dos cidadãos, assegurando a liberdade de todos (segurança jurídica). De tal forma que “*perguntar até aonde se estendem os respectivos direitos do soberano e dos cidadãos é perguntar até que ponto podem estes empenhar-se consigo mesmos, cada um com todos, e todos com cada um deles*”²⁹. Tem-se aqui a essência política e filosófica do princípio da **legalidade** hoje conhecido.

Em seu *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*, John Locke defende que todos os homens nascem com direitos naturais, como a vida, a liberdade e a **propriedade**. No chamado “estado de natureza”, o homem é “*senhor absoluto*” desses direitos, “*igual aos maiores e súdito de ninguém*”. O seu gozo, no entanto, é “*precário e constantemente exposto às invasões de outros*” igualmente livres. Tal precariedade leva os homens a convencionar o estabelecimento de governos, “*visando a salvaguarda mútua de suas vidas, liberdades e bens*”, i.e., de sua propriedade³⁰. Dessa maneira, existindo os governos *para* prover segurança e *para* promover o “*bem comum*” dos membros do corpo político, essas finalidades limitam o exercício do poder estatal. Seus atos estão, portanto, permanentemente sujeitos a um controle finalístico por parte do corpo social, não podendo desbordar desses limites³¹.

²⁷ MONTESQUIEU, Baron de. *Do Espírito das Leis*; tradução Roberto Leal Ferreira. – São Paulo: Martin Claret, 2014. Pg. 229-231.

²⁸ “*A liberdade política, num cidadão, é essa tranquilidade de espírito que provém da opinião de que cada qual tem sua segurança; e, para que tenhamos essa liberdade, o governo deve ser tal, que um cidadão não possa temer outro cidadão*”

.....
Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais ou de nobres ou do povo exercesse estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou litígios dos particulares” (MONTESQUIEU, Baron de. *Op. cit. ibid.*)

²⁹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*; tradução Rolando Roque da Silva. – Ed. Ridendo Castigat Mores. PP. 41-55.

³⁰ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*; tradução Magda Lopes e Marisa Lobo. – Ed. Vozes. PP. 44-69 e ss.

³¹ “*Mas, embora os homens ao entrarem na sociedade renunciem à igualdade, à liberdade e ao poder executivo que possuíam no estado de natureza, que é então depositado nas mãos da sociedade, para que o legislativo deles disponha na medida em que o bem da sociedade assim o requeira, cada um age dessa forma apenas com o objetivo de melhor proteger sua liberdade e sua propriedade (pois não se pode supor que nenhuma criatura racional mude suas condições de vida para ficar pior), e não se pode jamais presumir que o poder da sociedade, ou o poder legislativo por ela instituído, se estenda além do bem comum; ele tem a obrigação de garantir a cada um sua propriedade, remediando aqueles três defeitos acima mencionados que tornam o estado de natureza tão inseguro e inquietante. Seja quem for que detenha o poder legislativo, ou o poder supremo, de uma comunidade civil, deve governar através de leis estabelecidas e permanentes, promulgadas e conhecidas do povo, e não por meio de decretos improvisados; por juízes imparciais e íntegros, que irão decidir as controvérsias conforme estas leis; e só deve empregar a força da comunidade, em seu interior, para assegurar a aplicação destas leis, e, no exterior, para prevenir ou reparar as agressões do estrangeiro, pondo a*”

O exame integrado das ideias defendidas pelos referidos pensadores revela como a ideia de Estado é constituída pelo trinômio separação de poderes – legalidade – propriedade. O ideal de segurança que lhes é subjacente constitui o amálgama que permitiu a encampação concomitante de cada uma dessas teses pela teoria do Direito e do Estado. Não é por outra razão que o conteúdo do princípio da segurança jurídica se reporta, em maior ou menor grau, a cada uma dessas teses e delas retira seu fundamento último.

De fato, é possível estabelecer relações bastante claras entre as referidas teses e os três diferentes ângulos sob os quais o conteúdo jurídico do princípio da segurança jurídica é analisado, como segue: (i) os princípios relativos à organização do Estado vinculam-se à tese da separação dos poderes; (ii) os princípios relativos ao Direito estabelecido vinculam-se à tese da legalidade; e (iii) os princípios relativos ao Direito aplicado, sobretudo no que tange à coisa julgada, vinculam-se à tese da propriedade privada.

Em matéria de segurança jurídica, quando se fala em *princípios relativos à organização do Estado*, não se trata apenas e tão somente da clássica divisão das funções estatais em legislativas, executivas e judiciárias, e do sistema de freios e contrapesos que ela implica. Também se trata, e com igual relevância, da observância estrita às competências institucionais outorgadas pela Constituição e pela lei a cada órgão do aparato estatal, do mais alto ao mais baixo escalão. O preço da não observância a essas competência é configurar-se uma anomalia e institucionalizar-se “a incerteza”, o que não é desejável, como pondera Paulo Nader^{32 33}.

Já quando se fala em *princípios relativos ao Direito estabelecido*, trata-se de afirmar que, a bem da segurança, o sistema jurídico deve ser dotado de: (i) positividade e divulgação, i.e., “normas indicadoras dos direitos e deveres das pessoas”³⁴ claramente identificáveis (tese da fonte); (ii) segurança de orientação, i.e., normas que “sejam dotadas de clareza, simplicidade, univocidade e suficiência”³⁵, razoavelmente

comunidade ao abrigo das usurpações e da invasão. E tudo isso não deve visar outro objetivo senão a paz, a segurança e o bem público do povo” (LOCKE, John. *Op. cit. ibid.*)

³² “64. Princípios Relativos à Organização do Estado

Para que a segurança jurídica seja alcançada e, por seu intermédio, a justiça, é indispensável, em primeiro lugar, que o Estado adote certos padrões de organização interna. A clássica divisão dos poderes, em legislativo, executivo e judiciário, enunciada por Aristóteles e desenvolvida em seus principais aspectos por Montesquieu, é considerada essencial. Cada órgão possui a sua faixa de competência peculiar, a sua especialização. Não se acham separados por um sistema hermético, mas conjugam as suas funções em uma atividade harmônica e complementar. Desenvolvem, por assim dizer, uma forma de solidariedade orgânica. O que traduz um imperativo de segurança é a impossibilidade de um mesmo poder açambarcar as funções próprias de um outro poder. Quando isto ocorre, configura-se uma anomalia, que coloca em risco a segurança jurídica. A partir do momento, por exemplo, em que o Poder Judiciário passe a criar o Direito que irá aplicar, de uma forma genérica e sistemática, estará praticando uma subtração de competência do Poder Legislativo e ameaçando seriamente a segurança jurídica. Esta prática institucionalizaria a incerteza do Direito vigente” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*)

³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. – São Paulo: Malheiros, 2010. PP. 142-144.

³⁴ “1. A Positividade do Direito - A positividade do Direito é o caminho da segurança jurídica. Esta se constrói a partir da existência do Direito, objetivado através de normas indicadoras dos direitos e deveres das pessoas. A positividade pode manifestar-se em códigos ou em costumes; o essencial é que oriente efetivamente a conduta social” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*)

³⁵ “2. Segurança de Orientação - A positividade e divulgação do Direito não são o bastante para proporcionar a certeza jurídica. É indispensável ainda que as normas sejam dotadas de clareza, simplicidade, univocidade e suficiência. O conhecimento do Direito não decorre da simples existência das normas jurídicas e de sua publicidade. Um texto de lei mal elaborado, com linguagem ambígua e

inteligíveis; (iii) irretroatividade, i.e., atingindo “*apenas os atos praticados na constância de sua vigência*”³⁶; e, por fim, (iv) estabilidade relativa, devendo-se harmonizar a necessidade de conservação do Direito com a necessidade de evolução, a ser *calculada e gradual*, sempre que possível³⁷.

Por fim, os ditos *princípios relativos ao Direito aplicado* referem-se às decisões (judiciais ou administrativas), implicando que o sistema jurídico deve proporcionar: (i) prévia calculabilidade da decisão, i.e., ela deve “*assentar-se em elementos objetivos, extraídos da ordem jurídica*”, de modo que as partes possam deduzir antecipadamente as diversas soluções possíveis para um conflito de interesse que venha a institucionalizar-se e, dessa forma, planejar suas ações³⁸; (ii) respeito à coisa julgada³⁹, que constitui o elemento primordial desse aspecto da segurança jurídica; e (iii) uniformidade e continuidade jurisprudencial⁴⁰.

Se, como esquematicamente demonstrado acima, as bases políticas e filosóficas do postulado de segurança jurídica se encontram nas teses iluministas de limitação ao poder estatal, também é certo que o chamado positivismo jurídico consolida e refina esse princípio – cujo conteúdo jurídico-dogmático foi acima sumariado – como elemento de crucial importância (integrante, estruturante e vinculante) para o Direito,

complexa, longe de ser esclarecedor, gera a dúvida nos espíritos quanto ao Direito vigente. As normas devem ser inteligíveis e ao alcance do homem comum” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*).

³⁶ “3. Irretroatividade da Lei - No momento em que a lei penetra no mundo jurídico, para reger a vida social, deve atingir apenas os atos praticados na constância de sua vigência. O princípio da irretroatividade da lei consiste na impossibilidade de um novo Direito atuar sobre fatos passados e julgar velhos acontecimentos. A anterioridade da lei ao fato é o máximo princípio de segurança jurídica. É uma garantia contra o arbitrarismo. É conhecida a frase de Walker: ‘leis retroativas somente tiranos as fazem e só escravos se lhes submetem’” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*).

³⁷ “4. Estabilidade Relativa do Direito - O legislador há de possuir a arte de harmonizar as duas forças que atuam sobre o ordenamento jurídico do Estado, em sentidos opostos: a conservadora e a de evolução.

.....
O ideal é que a ordem jurídica se desenvolva em bases científicas e não a título de experiência ou sob impulsos emocionais. Ao introduzir uma nova lei no mundo jurídico, o legislador há de tê-la estudado o suficiente, para não ser surpreendido com efeito prático indesejado. Como um jogador de xadrez, que deve calcular os diversos desdobramentos possíveis, que podem advir de um lance em uma partida, o legislador deve estudar a sociedade e, com a mesma prudência, lançar uma nova lei no quadro social. Tanto a ordem jurídica que não se altera diante do progresso, quanto a que se transforma de maneira descontrolada, atentam contra a segurança jurídica. Para a realização deste valor, é necessária a estabilidade relativa do Direito, ou seja, a evolução gradual das instituições jurídicas” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*).

³⁸ “1. Prévia Calculabilidade da Sentença - As decisões judiciais e administrativas devem assentar-se em elementos objetivos, extraídos da ordem jurídica. Os critérios aleatórios, adotados na Antiguidade e na Idade Média, são incompatíveis com a era científica do Direito. O princípio da prévia calculabilidade da sentença, fruto dos tempos modernos, revela que, se os fatos estão claros e definidos, se a lei está ao alcance de todos, havendo, assim, a certeza jurídica, como em um silogismo, as partes poderão deduzir antecipadamente, o conteúdo da sentença judicial. O advogado poderá orientar o seu cliente quanto à conveniência do ajuizamento de uma ação. A não prevalecer este critério, a busca da justiça nos pretórios se assemelhará ao “processo” kafkiano, em uma aventura que provocará o desprestígio da justiça e, por extensão, de todos aqueles que participam do drama judiciário” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*).

³⁹ NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*

⁴⁰ “2. Respeito à Coisa Julgada - Dá-se a coisa julgada quando a decisão judicial é irrecorrível, não admitindo qualquer modificação. A presunção de verdade que a coisa julgada estabelece constitui princípio de segurança jurídica. Onde a garantia da parte vencedora em juízo se, em qualquer tempo, as decisões judiciais pudessem ser reversíveis? Como se programar para o futuro com base em uma sentença judicial, se esta for passível de reforma futura? O respeito à coisa julgada é princípio indeclinável de segurança” (NADER, Paulo. *Op. cit. ibid.*).

concebido como um “*sistema lógico*”, “*um todo coerente*”, plasmado em normas postas por autoridades^{41 42}.

O até aqui exposto é o bastante para entendermos como e por que o postulado de segurança jurídica está intimamente vinculado à ideia de Estado de Direito, “*um modelo de Estado que, em relação à liberdade dos cidadãos, deixa valer o status quo*”, e, nesse exato sentido, ainda hoje desempenha verdadeira função de **bloqueio** na problemática equação liberdade/poder, a ser administrada pelo ordenamento jurídico.

Concordamos com Tércio Sampaio Ferraz Jr. quando afirma que, na história do pensamento político, filosófico e jurídico ocidental recente, a noção de Estado evoluiu e foi repensada, com a conseqüente agregação, às funções de bloqueio típicas do Estado de Direito sobre o qual nos debruçamos acima, de diversas funções de legitimação estreitamente ligadas à ideia de Estado Social⁴³. Já o dissemos em outra oportunidade: “*Aquele, conceito eminentemente jurídico formal, instrumento técnico normativo de manutenção do status quo. Este, com funções distributivas e de legitimação ou institucionalização de aspirações sociais – assim qualificadas como metas privilegiadas*”⁴⁴. Na experiência jurídica pátria, a maior prova disso é a Constituição de 1988, que claramente esboça um Estado que se decompõe em Estado-instituição e Estado-proposta ou Estado-projeto. Apresentando-se como uma teia de valores, ela cria um Estado que é e que exige realização desses mesmos valores. Não estabelece, mas propõe um Estado, a realizar-se a partir dali⁴⁵.

Contudo, nosso País passa por tempos difíceis, em que a “*séria crise de legitimidade estatal, fruto da **desconfiança** nas relações do poder político com o econômico, alimentada por escandalosos casos de corrupção*”⁴⁶, tem causado ao aparelho estatal e aos cidadãos em geral dificuldades econômicas e financeiras que põem em risco, em última análise, a própria realização do projeto de Estado que o Constituinte de 1987-1988 habilidosamente desenhou.

É justamente em tempos como os atuais, de desconforto generalizado, que o Poder Público mais tende a cometer atropelos, comprometendo as liberdades e garantias

⁴¹ A esse respeito, ver, em especial, os seguintes pensadores: KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. PP. 20 e ss. ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: EDIPRO, 2007. PP. 326 e ss. HART, H. L. A. *O conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. P. 57-59 e 122-133.

⁴² Paulo Nader, com sua costumeira precisão, enfatiza a importância do positivismo jurídico para o refinamento do conteúdo da segurança jurídica: “*O positivismo jurídico, que teve em Kelsen a sua mais alta expressão, exalta o valor segurança, enquanto o jusnaturalismo não se revela tão inflexível quanto a este valor, por se achar demais comprometido com os ideais de justiça e envolvido com as aspirações dos direitos humanos*” (*Op. cit. ibid.*).

⁴³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri, SP: Manole, 2007. PP. 430-457.

⁴⁴ CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. *Guerra Fiscal como um índice de crise de legitimidade do Estado* (Monografia de conclusão de curso, *cum laude*). São Paulo, 2013. PP. 9-10.

⁴⁵ CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. *Op. cit. ibid.*

⁴⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. *Lei Anticorrupção não pode atropelar as liberdades públicas constitucionais*. Revista Consultor Jurídico, 21/10/2016. In: <http://www.conjur.com.br/2015-out-21/hamilton-dias-souza-combate-corrupcao-razoavel>.

constitucionais historicamente conquistadas, sendo os domínios do Direito Público campo fértil para toda sorte de abusos estatais.

Exemplo do que acima se disse foi o biênio de 2014-2015, todo ele permeado de incertezas e insegurança jurídicas. Precatórios tiveram seu pagamento indevidamente adiado^{47 48}. Tributos foram majorados por Decreto, sem a observância do devido processo legal⁴⁹. O sistema de aposentadorias quase foi indevidamente alterado por intermédio de norma inserida na lei de conversão da MP 664/15, versando sobre tema diverso, ao arrepio da CF/88 (art. 62)⁵⁰. Estados e Municípios pretenderam “dispor” sobre matéria anticorrupção via “regulamentos”, sem a necessária edição de leis próprias sobre o tema, em detrimento da legalidade administrativa⁵¹. Tudo isso dentre inúmeros outros casos.

Tal quadro põe a nu a importância de resgatarmos não apenas o conteúdo jurídico, mas também os fundamentos políticos e filosóficos do postulado de segurança jurídica, com o objetivo, sobretudo, de *estarmos alertas* quanto aos rumos de nossa sociedade, tendo em vista as semelhantes e amargas experiências pretéritas vividas não somente por nosso País, mas por diversas sociedades ocidentais, nas últimas décadas.

É à luz das premissas acima estabelecidas que passaremos a enfrentar, do modo mais objetivo possível, os quesitos formulados pela organização do 41º Simpósio Nacional de Direito Tributário, que nos honra com a oportunidade de respondê-los.

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

Conforme exposto nos parágrafos antecedentes, o postulado de segurança jurídica compreende, *em geral*, princípios relativos à organização do Estado (separação de poderes e competências estritas, com impacto na formação de normas, sejam gerais/abstratas, seja individuais/concretas), princípios relativos ao Direito estabelecido (positividade, segurança de orientação, irretroatividade e estabilidade relativa), princípios relativos ao Direito aplicado (prévia calculabilidade das decisões estatais, respeito à coisa julgada e estabilidade/uniformidade jurisprudencial).

⁴⁷ Ver, a esse respeito, matéria veiculada pela Revista Consultor Jurídico em 11/11/2015: “*Cronograma descumprido: OAB solicita ao CJF informações sobre pagamento de precatórios federais*” (in <http://www.conjur.com.br/2015-nov-11/oab-cobra-informacoes-pagamento-precatorios-federais>).

⁴⁸ Ver, ainda, Ofícios 159/2015-AJU e 160/2015-AJU, por meio dos quais a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB requer ao Conselho da Justiça Federal – CJF informações “*a respeito do não cumprimento do cronograma de pagamento dos precatórios alimentares não ordinários*” (grifos no original), diante da “*notória crise financeira pela qual passa o Governo Federal*”.

⁴⁹ Ver, sobre o tema, notícia veiculada pelo Portal JOTA em 22/09/2015: “*Decreto não pode regular alíquotas de PIS/COFINS*” (in <http://jota.uol.com.br/decreto-nao-pode-regular-aliquotas-de-pis-cofins-decidem-varas-rj>)

⁵⁰ SOUZA, Hamilton Dias de & CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. *Impropriedade técnica: Falta de urgência justifica veto a jabuti previdenciário na MP 664*. Revista Consultor Jurídico, 27/06/2015. In: <http://www.conjur.com.br/2015-jun-17/falta-urgencia-justifica-veto-jabuti-previdenciario-mp-664>

⁵¹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Lei Anticorrupção não pode atropelar as liberdades públicas constitucionais*. Revista Consultor Jurídico, 21/10/2015. In: <http://www.conjur.com.br/2015-out-21/hamilton-dias-souza-combate-corrupcao-razoavel>.

Nesse sentido, aderimos plenamente ao conceito de segurança jurídica (em geral) formulado por Humberto Ávila, no sentido de tratar-se de:

“(...) norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na sua 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 e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro”⁵².

No que se refere ao conceito de segurança jurídica em matéria tributária, reputamos, também com amparo nas lições de Humberto Ávila, que o mesmo “*não difere do conceito geral*”, mas “*apenas enfatiza e realça o caráter eminentemente protetivo que a segurança assume nesse âmbito normativo, em virtude da existência de normas tributárias que instituem uma perspectiva defensiva dos direitos fundamentais dos contribuintes, porém em equilíbrio com uma moderada atuação estatal no exercício do poder de tributar*”⁵³.

Com efeito, o Sistema Tributário Nacional consagra normas atinentes à cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade do ordenamento jurídico tributário e, com isso, procede como que à transposição, com a “densificação particularizante” que isso supõe, do conceito geral extraído de uma leitura compreensiva e sistemática do texto constitucional para dos domínios específicos do Direito Tributário.

Quanto à cognoscibilidade (possibilidade de conhecimento das normas tributárias pelos contribuintes), há normas que asseguram a referida “segurança de orientação”, por meio do “*seu acesso, sua abrangência, sua clareza e sua determinação*”, como aquelas que regulam:

“a previsão dos tributos (regras que estabelecem as espécies tributárias, regras de competência tributária, princípios que instituem critérios da tributação e normas que definem as fontes do Direito Tributário), o nascimento da obrigação tributária (regra de legalidade e regra de reserva de lei complementar para determinadas matérias), a interpretação da legislação tributária (regra da legalidade que, indiretamente, proíbe o uso da analogia para criar novas obrigações tributárias), a constituição do crédito tributário (regra da legalidade que, indiretamente, exige a determinação do crédito baseada apenas na previsão legal) e a sua extinção (regra de reserva de lei complementar para instituir normas gerais de Direito Tributário, especialmente sobre prescrição e decadência tributários)”⁵⁴.

Quanto à confiabilidade (que permite ao contribuinte mapear as mudanças que podem e as que não podem ser feitas, evitando *frustrações*), há normas que conferem ao contribuinte a chamada “*segurança de transição do passado ao presente*”, como aquelas que regem:

⁵²ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. PP. 663-698.

⁵³ *Id. ibid.*

⁵⁴ *Id. ibid.*

“a interpretação e a aplicação da legislação tributária (regra da irretroatividade tributária, que proíbe a modificação de critérios jurídicos na aplicação da legislação), a constituição do crédito tributário (regra de irretroatividade que indiretamente determina a aplicação da lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador e afasta a aplicação de novos critérios sobre fatos ocorridos antes da sua edição), regra de reserva de lei complementar para instituir normas gerais de Direito Tributário, inclusive sobre obrigação tributária e lançamento tributário)”⁵⁵

Quanto à calculabilidade (que permite ao contribuinte saber como/quando mudanças podem ser feitas, evitando *surpresas*), há normas que conferem ao contribuinte a dita “*segurança de transição do presente ao futuro*”, como aquelas que disciplinam:

“o objeto e o modo da tributação, permitindo que o contribuinte possa medir o espectro da futura tributação, que antecipam os efeitos futuros das leis tributárias, como é o caso da regra da anterioridade, e que regulam a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias (princípios aplicáveis ao procedimento e ao processo tributários, como o princípio do devido processo legal e as regras de fundamentação e publicação dos atos e decisões)”⁵⁶

Por fim, do ponto de vista subjetivo, também é consagrada a chamada proteção da confiança legítima, sobretudo em matéria de incentivos fiscais concedidos irregularmente, em face de diversos critérios, como o grau “*de permanência, de individualidade, de onerosidade, de eficácia no tempo, de realização das finalidades, de aparência de legitimidade, de dependência dos destinatários e de indução comportamental*” implicados pelos incentivos. A depender do resultado do teste decorrente da aplicação desses critérios, deverão ser protegidos os contribuintes, “*evitando o engano e a surpresa de quem, legitimamente, confiou na validade dos atos normativos*”⁵⁷.

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. 30. 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)?

Entendemos que a distinção entre legalidade e legalidade estrita é uma distinção apenas de “grau”. A primeira significa “*poder fazer tudo o que a lei não proíbe*”⁵⁸, sendo esse o sentido do art. 5º, I, da CF/88. A segunda, por seu turno, significa “*poder fazer apenas o que a lei permite*”⁵⁹, sentido esse encampado pelo art. 150, I, da CF/88 e demais normas pertinentes ao sistema tributário nacional. Daí afirmar-se que ele está sob o império da estrita legalidade.

⁵⁵ *Id. ibid.*

⁵⁶ *Id. ibid.*

⁵⁷ *Id. ibid.*

⁵⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri, SP: Manole, 2007. P. 10.

⁵⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. ibid.*

Se ao Estado é dado “*fazer apenas o que a lei permite*” em matéria fiscal, será sempre necessário identificar os limites exatos das competências que lhe foram outorgadas e, conseqüentemente, o seu âmbito de atuação possível. Isso porque toda outorga de competência tributária tem um sentido positivo, que autoriza o destinatário a fazer algo, e um negativo, que o impede de ir além, protegendo o cidadão-contribuinte de investidas ilegítimas.

Nesse sentido, é possível afirmar que a necessidade de “clareza” e “determinação” da legislação tributária é um imperativo decorrente da legalidade estrita nessa seara, pois o isolamento das competências constitucionais e/ou legais atribuídas aos entes estatais e a conseqüente demarcação do seu âmbito de atuação possível somente poderão ser realizados por intermédio da boa compreensão dos termos empregados pelos textos normativos a elas relacionados.

Não se ignora que os textos normativos, ao empregarem expressões da linguagem natural, por mais precisas que possam ser, sempre implicarão certa carga de *vagueza* e *ambigüidade* e, nessa medida, **nunca, jamais**, estarão isentos de interpretação. Trata-se de um grande problema para a filosofia e para a teoria geral do Direito, reconhecido até mesmo por aqueles autores considerados como os estandartes do positivismo jurídico⁶⁰. Tal problema, contudo, não exime o legislador de editar normas que sejam *razoavelmente claras e razoavelmente determinadas (rectius, determináveis)*. Em outras palavras, os textos normativos devem ser elaborados de modo tal que haja, para o contribuinte, condições de possibilidade de apreensão do seu sentido e, conseqüentemente, da norma que o legislador pretende positivizar. Eles devem, portanto, ser inteligíveis, no sentido de *cognoscíveis*⁶¹.

Em linha com o acima referido, o art. 11 da Lei Complementar n. 95/01 determina que quaisquer disposições normativas sejam “*redigidas com clareza, precisão e ordem lógica*”, fornecendo, nesse sentido, uma série de diretrizes a serem observadas na elaboração das normas para a obtenção desses traços. Claramente, o dispositivo possui um espectro de destinatários amplo. Como lei complementar, norma de estrutura, metanorma, norma sobre normas etc., fala primordialmente ao legislador. Mas, como elemento estruturante do sistema jurídico, é certo que seu conteúdo normativo se projeta para além desses limites, interferindo na órbita de quem se detenha em interpretar o sistema e aplicar a legislação. Esse caráter suscita uma curiosa questão sobre o dispositivo: *pode a sua inobservância conduzir, em alguma hipótese, à ilegalidade tributária?* Para responder a essa indagação, é preciso distinguir entre as duas dimensões sobre as quais o art. 11 da LC n. 95/01 projeta efeitos: o da criação da lei (legislador) e o da interpretação/aplicação da lei (autoridades e cidadãos em geral).

Na órbita do legislador, o referido art. 11 funciona *apenas* como “manual” de redação legislativa, explicitando, de certa forma, o que se entende por “clareza” e “determinação” normativas. Entretanto, como a própria LC n. 95/01 ressalva que “*eventual inexistência formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular*”

⁶⁰ Nesse sentido, ver: KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Capítulo VIII. PP. 363 e ss. ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: EDIPRO, 2007. Capítulo IV. PP. 139-165. HART, H. L. A. *O conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. Capítulo VII e Pós-escrito. PP. 161-176 e 316-329.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* P. 674.

não constitui escusa válida para o seu descumprimento” e como a necessidade de clareza e determinação normativas decorre diretamente da estrita legalidade e da segurança jurídica, entendemos que se trata de disposição meramente expletiva, para o legislador. Dessa maneira, possíveis vícios atinentes a essas exigências não implicam, por si sós, ilegalidade, desde que possam ser como que “integrados” por intermédio dos mecanismos fornecidos pelo sistema jurídico para tanto. Em princípio, portanto, a falta de clareza e determinação, na lei, não conduz à sua ilegalidade.

Por outro lado, para os intérpretes/aplicadores em geral, deve ser considerado como uma espécie de “manual de interpretação”, em decorrência dos próprios termos nele contidos. De fato, se a norma possui carga vinculante e dispõe que a lei será redigida com “clareza, precisão e ordem lógica”, o intérprete/aplicador, ao se deter na análise de uma disposição normativa, deverá sempre fazê-lo *como se* ela fosse dotada de clareza e determinação *razoável*, ainda que contenha imprecisões, graves ou não, de modo que o resultado da interpretação confira coesão e coerência ao que se contém na lei. Significa dizer que tais características deverão ser sempre alcançadas na instanciação da lei, por intermédio de interpretação, independentemente de imprecisões. Esse o sentido do brocardo latino *in claris cessat interpretatio*, amplamente conhecido em nossa tradição jurídica.

No quadro acima delineado, eventuais problemas de obscuridade e indeterminação da legislação tributária podem levar a interpretações conflitantes sobre um mesmo texto normativo, por parte do Fisco e dos contribuintes. No limite, uma mesma disposição pode ser tida como aplicável a determinado caso pelo primeiro e como inaplicável pelos últimos, e vice-versa, com todos os percalços disso decorrentes. As discordâncias podem se dar em nível sintático-lógico (âmbito de validade) e/ou em nível semântico-linguístico (sentido e alcance da norma), evidentemente.

É certo que o art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB consagra o brocardo segundo o qual “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Sucede, entretanto, que o *descumprimento* a que se refere o dispositivo difere – e muito – do ato de *interpretação* que todo e qualquer cidadão (logo, todo contribuinte) deve realizar no sentido de orientar suas ações *vis à vis* do ordenamento, identificando, com isso, seus direitos e obrigações. Nesse sentido, interpretações razoáveis (a serem verificadas caso a caso) adotadas pelos contribuintes, com base em fundamentos sólidos e com respaldo em elementos diversos (decisões judiciais e administrativas plasmando o entendimento dominante ao tempo do fato, respostas a consultas lavradas por advogados/consultores *idôneos*, doutrina, provas robustas etc.), devem ser levadas em conta, *no mínimo*, para o afastamento de eventuais encargos punitivos⁶². Afinal, o contribuinte não pode ser penalizado por falhas do legislador para com o seu dever de clareza, precisão e lógica, expresso em lei.

⁶² Ver, nesse sentido, os seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Sobre o que se disse acima, vale ressaltar que o ordenamento jurídico muitas vezes fornece mecanismos com o objetivo de prevenir os inconvenientes decorrentes da sempre presente possibilidade de o Fisco e os contribuintes adotarem posições conflitantes sobre um dado tema. É exatamente esse o caso da consulta formulada pelo sujeito passivo. O instituto, destinado a sanar questões “*sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*” (*rectius*, determinável), permite, *em teoria*, que o particular conheça a interpretação fiscal relativa a temas de seu interesse, resguardando-o, em certas hipóteses, dos prováveis efeitos de posição fiscal desfavorável (exigência de tributos e/ou penalidades).

Não obstante a nobre função desempenhada pela *consulta* no interior do sistema jurídico, o que se tem, na prática, é que o instituto tem sido encarado com extrema desconfiança, tanto pelo Fisco, quanto pelos contribuintes. O primeiro, deparado com indagações do *particular*, na maioria dos casos, procura deixar de respondê-las, partindo da premissa, quase sempre silenciosa e errônea, de que o interessado age de má-fé, buscando obter respostas que deem respaldo a práticas tributárias ilegítimas. Os últimos, por seu turno, evitam formular consultas, temendo que as questões de fato e mesmo de direito expostas ao Fisco venham a ser utilizadas em seu prejuízo. Fisco e contribuintes presumem, reciprocamente, a utilização *desleal* do instituto. Isso, a nosso ver, decorre em grande parte de uma concepção *equivocada* e *autoritária* do mesmo, segundo a qual a consulta seria uma espécie de favor ou concessão do Fisco em prol do contribuinte, que está longe de corresponder à realidade.

Como ensina Maria Helena Diniz, normas jurídicas são essencialmente imperativos autorizantes, no sentido de que, se *obrigam* alguém a algo, também *autorizam* os respectivos interessados a exigir-lhe o cumprimento⁶³. Também com o instituto da consulta. A lei prescreve que “*o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*” (art. 46 do DL n. 70.235/72”. Sendo a consulta um direito do contribuinte, segue-se que respondê-la é um dever da Administração, e não uma faculdade ou opção. Tal afirmação traz sérias implicações para a forma como, na prática, o instituto vem sendo tratado.

Obviamente, não se está a dizer que este *direito do contribuinte* seja absoluto, ilimitado ou incondicionado. A consulta sobre a legislação fiscal tem limitações. Exige, primordialmente, a existência de dúvida razoável do contribuinte quanto aos aspectos sintáticos-lógicos (validade) e/ou quanto ao sentido e ao alcance de norma tributária que o afete. Ou, ainda, sobre a qualificação jurídica de fatos – concretos ou hipotéticos – de seu interesse. A legitimidade para a formulação da consulta é extraída, portanto, da *razoabilidade/pertinência* da dúvida. Logo, o seu cabimento da medida deve, sempre, ser verificado caso a caso. A própria natureza do instituto permite a visualização de

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”

“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”

⁶³ DINIZ, Maria Helena. Conceito de Norma Jurídica como Problema de Essência. São Paulo: Saraiva, 2003. PP. 139 e ss.

critérios e limites a serem observados pelo interessado. Por isso, a consulta deve: (i) ter um objeto (dúvida) delimitado; (ii) indicar precisamente quais os fatos abrangidos e os textos normativos *em questão*; bem como (iii) demonstrar os motivos da incerteza aventada (quanto à norma ou ao fato, ou mesmo sobre *como* cumprir determinada obrigação). Sem esse mínimo, será, como previsto na legislação, caso de ineficácia, com as consequências daí decorrentes. Daí afirmar-se que não basta indicar fatos e indagar quais os seus efeitos face à legislação.

A existência desses requisitos, limites e condições são, ao contrário do que muitas vezes pretende o Fisco, garantias que militam em favor do contribuinte, e não contra ele. Atendidos, formalmente, deve a autoridade competente exarar, *necessariamente*, resposta à questão do *particular*. Tratando-se de um *dever do Fisco*, é indisputável que se trata de **ato administrativo** do tipo **vinculado**, que não implica qualquer margem de discricionariedade por parte da Administração. Como tal, a resposta deve ser suficientemente – razoavelmente – motivada, motivação essa que, no caso, em certa medida se confunde com a própria *fundamentação* da resposta. Não basta ao Fisco responder “sumariamente” sobre o ponto objeto de dúvida. Também não basta simplesmente afirmar que “não foram atendidos” os requisitos de cabimento da consulta. Em ambos os casos, a Administração tem o dever de *expor as razões que a levaram a adotar o entendimento pretendido e/ou não conhecer da consulta*, de modo claro. Se não o fizer, seu **ato** (resposta) será sindicável pelo Poder Judiciário, que poderá invalidá-lo e até mesmo que o expeça de modo suficientemente adequado. Isso, diga-se, com base na “teoria dos motivos determinantes”, amplamente adotada pela jurisprudência de nossas Cortes Superiores em matéria de controle jurídico dos atos da Administração.

Somente essa leitura do instituto da consulta fiscal é, em nosso entendimento, coerente e compatível com o princípio da segurança jurídica, que justifica a sua existência no interior do ordenamento, e com o ideal *republicano* e *democrático* que lhe é subjacente, na medida em que o que com ela se pretende é prestigiar a *cooperação* Estado-cidadão (Fisco-contribuinte) e a adoção de práticas reciprocamente leais entre um e outro.

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?

Não obstante a existência de farto material doutrinário e jurisprudencial envolvendo o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, tal material é inconclusivo no que diz respeito à necessidade – ou não – de lei para a imposição das chamadas obrigações tributárias acessórias (ou deveres instrumentais), criadas para viabilizar o controle do cumprimento das obrigações tributárias propriamente ditas (obrigações principais).

Na ACO 1098-MG, em que se discutia a legitimidade da exigência de apresentação de DCTF por parte do Estado de Minas Gerais, veiculada por Instrução Normativa da Receita Federal, o Supremo Tribunal Federal – STF entendeu pela *necessidade de lei estrita para a criação de deveres instrumentais*, como se lê:

“(…) mediante um ato normativo da Receita Federal, da toda poderosa Receita Federal, ter-se-ia criado obrigação tributária acessória para o Estado, obrigação que o art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional remete a lei – em sentido formal e material – e não a simples instrução da Receita Federal”⁶⁴

O referido julgado, no entanto, é único, isolado, além de ter sido proferido em sede de antecipação de tutela, motivos pelos quais não pode, propriamente, ser encarado como um precedente, no sentido de formar jurisprudência dotada de genuína normatividade.

Atualmente, prevalece a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que *“a legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório”^{65 66}*. De modo tal que, *“havendo base legal, ainda que genérica, em favor da obrigação tributária acessória veiculada no decreto regulamentador, o ônus não padece da alegada inconstitucionalidade por afronta ao princípio da legalidade estrita”^{67 68}*.

A posição intermediária adotada pela Corte Superior, em nosso entendimento, é razoável, pois, embora a criação de deveres acessórios e mesmo de sanções para o respectivo descumprimento esteja sujeita ao princípio da legalidade, não se trata aqui da legalidade estrita (lei em sentido formal e material), sob pena de se prejudicar a executoriedade da legislação tributária e, com isso, inviabilizar a própria função arrecadatória presente em maior ou menor grau em qualquer tributo.

Todas as obrigações acessórias e sanções para o respectivo descumprimento devem extrair fundamento da legislação ordinária. Porém, deve existir margem para que o Poder Executivo, destinatário institucional do dever de arrecadar, edite normas para a **fiel execução** da lei, inclusive em matéria de obrigações acessórias e sanções para o seu descumprimento. Nesse sentido, basta que a legislação ordinária forneça um **quadro** dentro do qual possa a Administração disciplinar a matéria, para que a obrigação acessória e/ou a sanção para o respectivo descumprimento seja considerada válida. Elas não precisam constar diretamente da lei.

Aplica-se ao caso a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello no sentido de que o Poder Executivo pode como que “especificar” o que se contém na legislação ordinária, i.e., editar normas que decorram e estejam compreendidas *“no interior do conteúdo significativo das palavras enunciadoras do teor do direito e nas condições as serem*

⁶⁴ ACO 1098-MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/05/2010.

⁶⁵ ROMS n. 20587, Rel. Min. Castro Meira, DJ: 23/11/2010.

⁶⁶ No caso, exigia-se, com base no Ajuste SINIEF n. 07/2002, que a empresa farmacêutica lançasse em notas fiscais de saída de produtos dos depósitos localizados no Estado de São Paulo para as suas filiais no Estado de Minas Gerais, o número de lote dos produtos objeto de cada operação. Alegou-se que tal obrigação acessória não constava da legislação em sentido estrito, de forma que não poderia o Ajuste assim dispor.

⁶⁷ REsp n. 900696, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/04/2009.

⁶⁸ Cuidava-se de examinar a legalidade da obrigação de guarda de cópias autenticadas, por prazo certo, dos comprovantes de recolhimento de contribuição previdenciária, constante do art. 32 do Decreto n. 1.826/96.

preenchidas”, como será visto em detalhe na resposta ao próximo quesito. Mas, não satisfeito esse mínimo, a conclusão inexorável será pela ilegalidade da obrigação acessória e/ou sanção, o que só pode ser verificado caso a caso.

Observe-se que, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça firmado em sede de julgamento repetitivo, “*os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo*”⁶⁹. Tal interpretação compatibiliza-se perfeitamente com o art. 115 do CTN, nos termos do qual o fato gerador da obrigação acessória é a “*situação que... impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”. Assim, considerando que o fato gerador do tributo é a “*situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”, o mero descumprimento de deveres acessórios **não** dá azo à exigência da obrigação principal⁷⁰, mas, apenas, da penalidade porventura cabível. Para legitimar a exigência do tributo, deve o Fisco demonstrar, pelo lançamento, a ocorrência do seu fato gerador.

Se, de acordo com o referido precedente, os deveres instrumentais são autônomos em relação a possíveis obrigações tributárias principais e, nessa qualidade, “*vinculam inclusive as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal*”, é certo que o seu cumprimento poderá, nos estritos termos da lei instituidora do benefício/incentivo (legalidade estrita), figurar como **condição** para o respectivo aproveitamento. Obviamente, o legislador não pode ser imoderado, razão pela qual eventual exigência dessa espécie deverá ser condizente com as razões que levaram à instituição da benesse e ficará sujeita ao possível teste de adequação (razoabilidade/proporcionalidade) por parte do Poder Judiciário.

Por fim, convém ressaltar que, em regra, a competência para a instituição de deveres instrumentais pertence ao ente tributante que detém a competência para a instituição do tributo a que tais deveres estejam relacionados. Tal prerrogativa deverá ser exercida pelo Poder Legislativo do ente tributante, que poderá autorizar o Executivo, dentro de certos limites claramente estabelecidos, a especificar as situações em que o cumprimento de obrigações acessórias será devido, bem como as penalidades cabíveis em caso de descumprimento, em linha com o que se disse acima.

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?

Decorre do princípio da legalidade estrita e da tipicidade cerrada em matéria tributária que nem a instituição (criação da regra-matriz de incidência), nem a modificação (alteração dos respectivos critérios constitutivos) do tributo, podem ser realizadas sem lei em sentido formal e material.

É o que consta dos elementares ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, *verbis*:

⁶⁹ REsp 1116792/PB, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 14/12/2010.

⁷⁰ Mesmo porque o art. 3º do CTN é claro no sentido de que o tributo **não** constitui sanção de ato ilícito.

“(…) qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, **mediante a expedição de lei.**

O veículo introdutor da regra tributária do ordenamento **há de ser sempre a lei** (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a **necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.** Esse plus caracteriza a tipicidade tributária. Que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente,⁷¹ ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”

Trata-se, com efeito, de exigência sistêmica que, historicamente, decorre da sedimentação de princípios como o da tributação mediante consenso (*no taxation without consent*) e o da tributação mediante representação (*no taxation without representation*), cujas bases foram originalmente lançadas pela Magna Carta inglesa de 1.215 d.C. e que se consolidaram por ocasião das revoluções que marcaram a transição da Era Moderna para a Era Contemporânea. Já o dissemos em outra ocasião:

“(…) o primeiro movimento de desconfirmação desse histórico e inquestionável poder de tributar data da Idade Média, quando o Rei João Sem Terra foi compelido a assinar a Magna Charta (1.215 d.C.), a qual condicionava à aprovação dos barões a cobrança da contribuição compulsória comumente a eles imposta. Tal reação constitui, verdadeiramente, a primeira manifestação do ‘no taxation without consent’, princípio que viria a ser formulado séculos depois.

Já a segunda onda de desconfirmação do poder de tributar teve lugar no chamado Tea Party, ‘episódio que precedeu a Guerra de Independência dos Estados Unidos, e no qual os colonos norte-americanos negavam-se a pagar tributo exigido pelo Parlamento inglês sobre o produto americano, por não haver representação norte-americana no legislativo britânico’, e nos diversos movimentos análogos que marcaram a transição da Era Moderna – de desmedida e desastrada intensificação da prática impositiva pelos monarcas – para a Era Contemporânea (movimentos norte-americanos, franceses e britânicos). Tem-se, nesta altura, a formulação do ‘no taxation without representation’, verdadeira extensão do referido ‘no taxation without consent’”⁷²

Quanto à modificação dos critérios quantitativos da hipótese de incidência, o sistema jurídico admite seja efetuada por ato do Poder Executivo com base em autorização constitucional específica para esse fim (como se dá em matéria de II, IE, IPI e IOF, impostos dotados de extrafiscalidade, por exemplo), *desde que* realizada dentro dos limites estabelecidos pela lei instituidora do tributo e com a devida motivação, que demonstre a existência dos pressupostos que autorizam o uso da prerrogativa.

É exatamente nesse sentido a lição de Humberto Ávila, *verbis*:

“(…) a alteração das alíquotas não pode ser, porém, arbitrária nem feita sob apreciação discricionária, no sentido de que o Poder Executivo possa modificar, simplesmente e sem qualquer condição as alíquotas ou no sentido de

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ªed. São Paulo: Saraiva, 2007. PP. 174-175.

⁷² CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. *Op. cit.* PP. 21-22.

que o Poder Legislativo tenha atribuído competência ao Poder Executivo para livremente alterar as alíquotas”⁷³

Não é por outra razão que Marco Aurélio Grecco é firme no sentido de que “*quando o Poder Executivo pretende alterar alíquota de IPI cabe-lhe o ônus da demonstração de que ocorreu alguma das hipóteses que autorizam sua ação, explicitando-a através da motivação*”⁷⁴

O Supremo Tribunal Federal – STF, aliás, já teve ocasião de se manifestar nesse mesmo sentido, afirmando ser “*razoável extrair do §1º do art. 153 uma competência **vinculada** à existência das condições estabelecidas em lei*” para que o Poder Executivo possa manejar os aspectos quantitativos dos impostos extrafiscais acima referidos⁷⁵, as quais devem ser sempre observadas, sob pena de invalidade do ato administrativo.

O Supremo Tribunal Federal – STF também já se manifestou no sentido de que a lei pode, em caráter excepcional, e independentemente de autorização constitucional, atribuir ao Executivo a modulação da carga tributária e/ou a disciplina de elementos que interfiram com a mensuração do *quantum* devido a título de tributo, desde que os pressupostos para tanto estejam previstos na lei instituidora de modo *suficiente*. Tem-se, nesse caso, a delegação *intra legem*, admitida pelo ordenamento, que se opõe diametralmente à delegação *praeter legem*, vedada.

Em matéria de salário-educação, por exemplo, o STF entendeu: “**O regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento praeter legem.** *Todavia, o regulamento delegado ou autorizado intra legem é condizente com a ordem jurídico constitucional brasileira. (...) No caso, não custa lembrar, a lei condicionou o limitou o Executivo, fixando padrões e parâmetros. Observados tais padrões e parâmetros, fixaria o Executivo a alíquota do salário-educação, e isso tendo em vista a impossibilidade de a lei fixá-la, adequadamente, como vimos”⁷⁶.*

Semelhantemente, em matéria de Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, entendeu-se 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*”. Distinguiu-se, em suma, a “*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*”⁷⁷.

⁷³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 127.

⁷⁴ GRECCO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: *Controlar o Decreto de Fixação e a Ação Administrativa de Aplicação*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (Orgs). *Princípios de Direito Tributário e Financeiro. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. São Paulo: Renovar, 2006, p. 937.

⁷⁵ RE n. 225.602, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25/11/1998, voto do Min. Sepúlveda Pertence

⁷⁶ RE 290.079/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, voto Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003.

⁷⁷ RE 343.446, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003.

O que acima se disse sobre a modulação da carga tributária por ato do Poder Executivo aplica-se tanto à majoração quanto à diminuição da alíquota ou da base de cálculo do tributo. Se efetuadas fora dos limites referidos, tanto uma quanto outra serão viciadas. Entretanto, eventual vício na diminuição da carga tributária pelo Executivo não constituirá fundamento para a sua posterior cobrança em face do contribuinte, vedado que é, em nosso ordenamento, o *venire contra factum proprium*. Aplica-se, nesse caso, a dimensão subjetiva da segurança jurídica (proteção da confiança), no que se refere aos fatos geradores já consolidados. Nada impede, no entanto, que o ato seja revogado com eficácia prospectiva (*ex nunc*), restabelecendo-se a carga tributária anterior. Até porque a jurisprudência pátria consolidou-se no sentido de inexistir direito adquirido a regime jurídico, entendimento que corrobora a conclusão aventada.

Se a instituição do tributo e/ou a modulação da respectiva carga é sujeita a limitações rígidas decorrentes da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, a regulamentação da cobrança do mesmo (situação essencialmente diversa), i.e., elaboração de normas de cunho administrativo-procedimental que disciplinem o *modo* pelo qual a Administração arrecadará o valor correspondente à obrigação tributária aos cofres públicos é sujeita a limites um pouco mais flexíveis.

Com efeito, cabe, no tocante a essa matéria, a expedição de regulamento “para a *fiel execução da lei*”, como admite a CF/88 (art. 84, IV). Os limites para o exercício da competência regulamentar, no caso, são: (i) o arquétipo constitucional do tributo cuja cobrança é objeto de disciplina; (ii) as balizas fornecidas pelo Código Tributário Nacional em matéria de lançamento tributário, inscrição em dívida ativa e execução dos créditos tributários, com os quais a disciplina administrativa deve guardar relação de coerência; e (iii) a própria lei instituidora do tributo, que demarcará o campo de atuação possível da Administração da matéria, que deverá expedir normas no limite do que seja efetivamente *necessário e suficiente* para tornar possível o seu dever-poder de arrecadar.

A propósito do item (iii) acima, recorde-se a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

*“(...) ao regulamento desasiste incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação. Nem favor nem restrição que já não se contenham previamente na lei regulamentada podem ser agregados pelo regulamento. Há inovação proibida sempre que seja impossível afirmar-se que aquele específico direito, dever, obrigação, limitação ou restrição já estavam estatuídos e identificados na lei regulamentada (...) A identificação não necessita ser absoluta, mas deve ser suficiente para que se reconheçam as condições básicas em vista de seus pressupostos, estabelecidos na lei e nas finalidades que ela protege”*⁷⁸

É certo, em todo caso, que muitas vezes há necessidade de o regulamento *especificar* as disposições legais em matéria de cobrança de tributo. Sucede que “*esta especificação tem que se conter no interior do conteúdo significativo das palavras enunciadoras do teor do direito [conferido à Administração, no caso] e nas condições as serem preenchidas [para o seu exercício]*”⁷⁹. Ainda, dizer que a lei pode atribuir ao Executivo margem para especificações difere, e muito, de afirmar que ela pode “*transferir ao*

⁷⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit. 362 ess.

⁷⁹ *Id. ibid.*

Executivo o poder de ditar, por si”, o modo pelo qual o tributo será cobrado, o que constituiria delegação vedada pelo ordenamento.

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?

Reportamo-nos à resposta ao quesito inicial, no sentido de que o Direito Tributário também consagra a proteção da confiança legítima no que tange a incentivos irregularmente concedidos. Isso, obviamente, em face de critérios como o grau “*de permanência, de individualidade, de onerosidade, de eficácia no tempo, de realização das finalidades, de aparência de legitimidade, de dependência dos destinatários e de indução comportamental*” implicados pelos incentivos. De modo que, a depender do resultado desse teste, podem ser protegidos os contribuintes, “*evitando o engano e a surpresa de quem, legitimamente, confiou na validade dos atos normativos*”⁸⁰.

Os incentivos de ICMS irregularmente concedidos no âmbito da odiosa guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal constituem um problema institucional dos mais graves, que macula o imperativo de segurança jurídica e que, por isso, precisa ser de alguma forma “estancado”, sem prejuízo aos contribuintes que orientaram suas ações de acordo com normas de caráter indutor editadas pelos sujeitos dessa competição desleal.

Os motivos para tanto foram expostos em prévio trabalho monográfico intitulado *Guerra Fiscal como um índice de crise de legitimidade do Estado, verbis*:

(...) Vimos que Guerra Fiscal é a espécie de competição fiscal marcada por um modal negativo. Esta característica negativa pode se dar a nível normativo, isto é, decorrer de vícios de inconstitucionalidade ou ilegalidade do benefício, ou factual, quando for verificado um escopo predatório ou puder gerar danos sociais injustificados ou injustificáveis, seja para o próprio ente tributante concedente (“race to bottom”) seja para outras localidades (v.g., desocupação etc. – “harmful tax competition”). O que se verificará, em qualquer caso, é uma tendência destrutiva e/ou desleal nas práticas competitivas.

Em todo caso, parece-nos que a questão há de ser resolvida entre os sujeitos diretos da Guerra Fiscal, isto é, os entes detentores de competência tributária. Não pode, a nosso ver, ser o contribuinte punido pelo aproveitamento de benefícios fiscais, pois ele é, como vimos, induzido pelo Estado a adotar a conduta prestigiada pela norma indutora. A não adoção desta conduta tem reflexos, como vimos, que vão muito além da economia tributária propriamente dita, impactando na própria capacidade do contribuinte em competir em pé de igualdade com seus concorrentes. Se alguém deve ser punido por práticas de Guerra Fiscal, tal punição há de ser dirigida àquelas que a praticam, aos entes tributantes que ou agem em desacordo com as regras do jogo ou concedem benefícios potencial ou efetivamente destrutivos em termos sociais. Feitas estas considerações, cumpre-nos, enfim, responder à questão que propusemos de início: *É a Guerra Fiscal um signo presuntivo de quadro crítico em termos de 56 legitimidade do Estado, ou cuida-se de “um passo necessário à superação das desigualdades regionais e ao desenvolvimento”?* Pelo exposto, conclui-se que a Guerra Fiscal é prejudicial em termos institucionais, tanto a nível normativo quanto a nível factual, devendo ser estancada e coibida. Ela é, efetivamente, um indício de que existem problemas

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança...* Op. cit. *ibid*.

de legitimidade do Estado, tanto nos casos em que ela apareça como um mero descumprimento das regras de competência tributária por parte do Poder Público (desrespeito à Constituição e à lei pelo próprio Estado), quanto nos casos em que ela apareça como elemento que impacte negativamente na esfera social, tanto na órbita do próprio ente concedente quanto na órbita de outras localidades. Além disso, as práticas de Guerra Fiscal sinalizam para problemas prévios a ela, que não puderam ser resolvidos pelo Estado por outros meios. Não se trata, a nosso ver, de um passo necessário à superação das desigualdades regionais e ao desenvolvimento social, a qual depende de posturas estatais consistentes, planejadas e sobretudo sóbrias, e não posturas inconsequentes por parte do Poder Público. Se existem passos a ser dados para a superação desses problemas, o primeiro deles é certamente tornar a Guerra Fiscal em uma competição legítima. Isto porque somente a competição fiscal em sentido estrito, isto é, aquela marcada por um modal positivo, que seja juridicamente possível e não seja materialmente nociva à sociedade, é que pode ser considerada benéfica ao desenvolvimento social e à superação das desigualdades regionais. Práticas tais são capazes, de um lado, de fomentar a atividade econômica e, de outro, tornar mais racional a administração da coisa pública, reduzindo os gastos necessários para a consecução das atividades do Estado e para a realização das metas a ele atribuídas pela carta constitucional”⁸¹

Diante dessas premissas, é possível afirmar que a eventual remissão de dívidas tributárias decorrentes da Guerra Fiscal do ICMS, obtida mediante consenso no CONFAZ, atenderá ao princípio da segurança jurídica, em sua dimensão subjetiva (proteção à confiança legítima do contribuinte), na medida em que neutralizará os já concretizados “engano e... surpresa de quem, legitimamente, confiou na validade dos atos normativos” emanados pelos entes federativos agentes dessa prática. Com isso, contribuirá para a reinstauração do clima de *credibilidade estatal* sem o qual a promoção do desenvolvimento social e econômico tende a ficar prejudicada.

Ressalta-se, a propósito do tema, que atualmente não pode haver dúvidas quanto à aplicabilidade da segurança jurídica (proteção da confiança) em matéria de incentivos irregularmente concedidos, na exata medida em que o princípio em questão figurou como razão determinante para que, em julgado recente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF atribuisse efeitos apenas prospectivos (eficácia *ex nunc*) à decisão proferida nos autos da ADI 4481 no sentido da inconstitucionalidade de incentivo de ICMS pelo Estado do Paraná⁸².

⁸¹ CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de Carvalho. *Op. cit.* PP. 52 e ss.

⁸² “1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convenio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar no 24/75.
2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.
3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição e um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica” (ADI 4481, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 18/05/2015)