

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

EDUARDO SANTOS DA ROCHA PENTEADO

SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTO

CURITIBA

2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

EDUARDO SANTOS DA ROCHA PENTEADO

SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTO

Monografia apresentada para a obtenção do título de
especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários.

CURITIBA

2008

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar o princípio da segurança jurídica no direito tributário. Primeiramente (Capítulo 1), foram perquiridos os fundamentos constitucionais da segurança jurídica, sendo apontados como tais o Estado de Direito e o artigo 5º da Constituição da República. Na seqüência (Capítulo 2), analisou-se o seu âmbito de proteção, a partir do qual se deduziu as normas da segurança-estabilidade, segurança-previsibilidade, segurança-certeza e segurança-confiança. Por fim (Capítulo 3), foram analisadas questões práticas às luzes das considerações anteriores.

Palavras-chave: Direito Tributário. Segurança Jurídica. Direitos Fundamentais

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
CAPÍTULO 1 – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA	7
1.1 O Estado de Direito	7
1.2 O artigo 5º da Constituição da República	9
CAPÍTULO 2 – ÂMBITO DE PROTEÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA	11
2.1 Âmbito de proteção	11
2.2 Segurança-estabilidade	13
2.3 Segurança-previsibilidade	15
2.4 Segurança-certeza	16
2.5 Segurança-confiança	17
CAPÍTULO 3 – TEORIA E PRÁTICA	18
3.1 A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03	18
3.2 O fato impositivo do IR	19
3.3 As súmulas vinculantes	22
3.4 Tributo inconstitucional e relativização da coisa julgada	24
3.5 Consulta administrativa	26
3.6 Liminares judiciais	28
CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS	32

INTRODUÇÃO

Os esquimós conhecem mais de sete tipos de neve, atribuindo a cada qual uma nomenclatura própria. Distinguem a neve úmida da seca, a dura da mole, a clara da acinzentada, as que servem para construir iglus das que não servem, e assim por diante. Imagine agora uma conversa entre um esquimó e um nômade do deserto. Este indaga se o esquimó viu a neve que caiu na noite passada. O esquimó, então, prontamente lhe responde com uma nova pergunta: “Nevou? Qual tipo de neve?” Provavelmente o nômade não saberá responder uma pergunta como essa, pois no seu mundo particular neve é neve, algo branco e gelado incompatível com as altas temperaturas do deserto.

Segurança Jurídica e Tributo inicia com essa breve passagem, que à primeira vista não guarda relação com o tema a ser analisado, para ilustrar a seguinte reflexão do filósofo WITTGENSTEIN: “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.¹

Dúvida não resta que o mundo físico que circunda o esquimó e o nômade é o mesmo. Porém, os horizontes do esquimó são mais amplos em virtude da sua linguagem, que o permite fragmentar a realidade e assim compreendê-la de forma mais precisa que o nômade. Com isso fica fácil perceber que sem a linguagem a realidade é inacessível ao ser humano, cuja noção e extensão de mundo são por ela determinados.

Desse modo, antes de iniciar a leitura de *Segurança Jurídica e Tributo*, pergunte a si mesmo o que você sabe atualmente a respeito da segurança jurídica. Reflita sobre o significado da expressão “segurança jurídica” e faça uma auto-avaliação se você é um nômade ou um esquimó no assunto. Uma reflexão de tal natureza é proposta por uma razão muito simples: demonstrar que a segurança jurídica ainda é um tema pouco explorado no direito brasileiro, o que, por via de consequência, limita o arcabouço lingüístico e os horizontes dos operadores do direito.

Os manuais de direito tributário, em sua imensa maioria, sequer mencionam a segurança jurídica, ficando para a escassa doutrina especializada a função de tratar o assunto. Os tribunais até a invocam em suas razões de decidir, mas a mencionam sem esclarecer o seu conteúdo normativo, pressupondo-o como se fosse algo do conhecimento de todos. O

¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995, p. 114.

Legislativo chega a apontar a segurança jurídica como causa suficiente à modulação temporal dos efeitos da decisão proferida em controle abstrato de constitucionalidade² mas sequer dá indícios do que se deve entender por segurança jurídica, tratando-a tal qual um conceito jurídico indeterminado.

Quando um tema é tratado de forma superficial pela ciência, de duas uma: ou muito já se sabe sobre ele – hipótese em que maiores aprofundamentos teóricos são desnecessários para evitar explicações óbvias –, ou pouco ou quase nada se sabe sobre o assunto. Certamente o primeiro cenário revela uma maturidade científica maior do que o segundo, o que torna imperioso questionar – e desnecessário responder – em quais dos dois a segurança jurídica se encontra.

Em um estágio científico como esse, portanto, inevitavelmente a segurança jurídica é transformada em um artifício de argumentação, uma expressão com conteúdo semântico rarefeito pouco lembrada mas ao mesmo tempo utilizada como argumento último, além do qual não há mais nada a ser debatido em um jogo de convencimento.

Feito este alerta inicial, é o momento agora de traçar a linha mestra a ser percorrida por *Segurança Jurídica e Tributo*.

Num primeiro momento (Capítulo 1), a preocupação recairá sobre os fundamentos constitucionais da segurança jurídica. A principal questão a ser analisada nesse ponto é justamente a mais controvertida no âmbito doutrinário: saber se a segurança jurídica possui fundamento constitucional explícito ou implícito.

Na seqüência (Capítulo 2), será examinado o âmbito de proteção da segurança jurídica, isto é, o seu conteúdo normativo, mais precisamente os valores que lhe são inerentes. O objetivo dessa parte será justamente transformar nômades em esquimós, demonstrando que, tal qual a neve, a segurança jurídica é uma expressão que pode ser pensada em diversos sentidos. Certamente é a parte principal do trabalho, pois será aqui que o arcabouço lingüístico e os horizontes dos juristas serão ampliados de modo a lhes permitir, quando questionados sobre a segurança jurídica, reperguntar ao interlocutor de qual modalidade de segurança ele se refere.

Por fim (Capítulo 3), uma vez vencida a parte teórica, serão analisadas situações práticas e polêmicas envolvendo os tributos. Desde logo é bom que se diga que o objetivo aqui visado não será resolver tais questões de forma exauriente, ou seja, sob todos os

² Segundo o art. 27 da Lei 9.868/99, “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 dos 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.”

fundamentos e pontos de vista possíveis. Muito pelo contrário. O que se tem em mira aqui é justamente demonstrar como a segurança jurídica é capaz de contribuir para a solução e compreensão de casos concretos, seja de forma autônoma, seja como mais um dentre tantos outros argumentos.

Com isso, teoria e prática convergem em um ponto comum, sem o que a ciência não é prática e a prática não é científica. *Segurança Jurídica e Tributo*, portanto, espera contribuir de alguma forma para o aperfeiçoamento da ciência tributária, objetivo este que lhe motivou a elaboração.

CAPÍTULO 1 – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA

O objetivo desse capítulo é identificar os fundamentos constitucionais da segurança jurídica, mais precisamente para saber se ela possui fundamento constitucional explícito ou implícito. Tal desiderato, que à primeira vista pode parecer apenas mais um passo de um procedimento padrão, possui a sua importância na medida em que antecipa as linhas mestras do conteúdo normativo da segurança jurídica, isto é, o seu conteúdo normativo mínimo³, sobre o qual assentar-se-ão as demais reflexões.

1.1 O Estado de Direito

O Estado de Direito é o fundamento constitucional por excelência da segurança jurídica. No entanto, uma afirmação como esta corre o risco de se tornar vazia e sem sentido sem que de antemão se compreenda o Estado de Direito, especialmente no que toca ao seu papel na evolução do conceito de Estado.⁴

Como o próprio nome já sugere, a idéia central do Estado de Direito é a de limitação do poder estatal pelo direito, de sujeição do Estado ao direito.⁵ Porém, isto nem sempre se verificou ao longo da história. Na linha do tempo, de forma gradual e lenta, o Estado de Direito sucedeu ao Estado Absolutista. Neste, o poder era exercido de forma unipessoal e ilimitada pelo monarca, cuja vontade soberana refletia de maneira tão negativa na esfera de

³ Se por um lado segurança jurídica é expressão com conteúdo semântico rarefeito, por outro isso não significa consentir que qualquer significado possa ser a ela atribuído. Os vocábulos em geral possuem um núcleo de significação mínima cuja determinação não está ao alcance dos indivíduos isoladamente considerados, pois tal núcleo nasce no seio da coletividade. Desse modo, ao se admitir que a segurança jurídica, enquanto vocábulo, possui um núcleo de significação mínima, automaticamente é preciso admitir que ela, enquanto norma, é dotada de um conteúdo normativo mínimo. É dizer: *segurança* não se confunde com *insegurança*, seja no plano semântico ou normativo.

⁴ O Estado de Direito será analisado da forma necessária e suficiente para os fins aqui visados: compreender a segurança jurídica, e não em seus pormenores, até porque isso demandaria um trabalho próprio.

⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 3-5.

liberdade dos indivíduos que estes, ao invés de cidadãos, eram chamados de súditos da coroa, pois viviam em um estado de sujeição que, tal qual o Estado, era absoluto.

O poder do monarca era ilimitado e inquestionável (*the King can do no wrong*). Era-lhe permitido impor a sua vontade a qualquer momento, independentemente do instante em que havia tomado sua decisão. Não importava se as ordens eram claras o bastante e como isso poderia influenciar na forma como os súditos pautariam suas condutas perante elas. O estado de sujeição era tão acentuado que um determinado comportamento, ainda que desempenhado segundo as ordens do monarca, poderia mesmo assim num momento posterior ser considerado contrário aos interesses da coroa e sofrer as respectivas sanções. A relação entre cidadãos e Estado, por conseguinte, era uma relação de desconfiança e insegurança, em que o previsível era o imprevisível.

Desta forma, em resposta às manifestas injustiças propiciadas e consentidas pelo modelo absolutista, surge como instrumento de contensão do poder o Estado de Direito, cujo objetivo era muito claro: limitar o poder político por intermédio do direito. Nesse ponto, precisas são as palavras de CANOTILHO:

O princípio do estado de direito é, fundamentalmente, um princípio constitutivo, de natureza material, procedimental e formal (a doutrina alemã refere-se a *material-verfahrenmässiges Formprinzip*), que visa dar resposta ao problema do conteúdo, extensão e modo de proceder da actividade do estado. Ao “decidir-se” por um estado de direito a constituição visa conformar as estruturas do poder político e a organização da sociedade segundo a medida do direito. [...] As palavras plásticas de Jhering são aqui recordadas: “a forma é inimiga jurada do arbítrio e irmã gémea da liberdade”.⁶

Desse modo, não é difícil perceber que o Estado de Direito é, em comparação ao Estado Absolutista, um modelo de organização política concebido para preservar a esfera de liberdade do indivíduo, pois na medida em que as investidas do poder público são pré-determinadas pelo direito elas se tornam previsíveis aos cidadãos, despertando-lhes um sentimento de segurança em relação às manifestações do Estado. Este é o núcleo essencial do Estado de Direito, que se caracteriza, portanto, pela idéia genérica de proteção dos cidadãos frente às manifestações de poder do Estado.

No entanto, a segurança jurídica, enquanto corolário do Estado de Direito, apresenta-se como norma de proteção de uma específica manifestação estatal: o direito positivo. É dizer, enquanto o Estado de Direito objetiva limitar o poder estatal como um todo, a segurança

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 243-244.

jurídica em particular exerce esta mesma função em relação a uma peculiar forma de expressão desse poder: o poder de editar regras jurídicas. Desta forma, falar em segurança jurídica é falar em segurança dos cidadãos frente ao direito positivo do Estado.

Todavia, em que pese a importância de se reconhecer que o Estado de Direito é o fundamento maior da segurança jurídica, é certo que isso por si só não confere a ela o status de norma constitucional explícita.^{7 8} Desse modo, para se chegar a esta conclusão é necessário percorrer outros caminhos. É o que será feito no tópico seguinte.

1.2 O artigo 5º da Constituição da República

O caput do artigo 5º da Constituição da República garante a inviolabilidade do direito à segurança. Assim, resta saber se essa segurança a que alude o referido dispositivo é a segurança jurídica.

Ao longo do texto constitucional o vocábulo *segurança* aparece por diversas vezes. Muitas delas acompanhado de outras palavras que indicam o exato sentido em que deve ser compreendido, tais como segurança no trânsito, segurança laborativa, segurança nacional etc. De forma expressa, apenas a insegurança jurídica é lembrada como alvo a ser combatido pelas súmulas vinculantes. Porém, a expressão *segurança jurídica* em nenhum momento aparece na Constituição.

Não obstante, dois preceitos que contém apenas e tão-somente o vocábulo *segurança*, sem qualquer outro complemento, chamam a atenção. Um deles é o caput do artigo 5º e o outro é o caput do artigo 6º, ambos topograficamente situados no título dos direitos e garantias fundamentais (Título II).

Diante disso é de se perguntar: teria sido a Constituição redundante ao garantir duplamente a segurança como um direito fundamental? Certamente não, pois pelas vias da interpretação sistemática do (con)texto constitucional percebe-se que as *seguranças* a que alude a Constituição nos referidos dispositivos são de duas naturezas distintas: a segurança jurídica (artigo 5º) e a segurança pública (artigo 6º).

⁷ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 33-43.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

O ponto de partida de tal conclusão é justamente a localização topográfica dos preceitos constitucionais. Apesar de ambos se encontrarem no título dos direitos e garantias fundamentais (Título II), cada qual está situado em um capítulo diferente: o artigo 5º refere-se a direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I) e o artigo 6º a direitos sociais (Capítulo II).

Em função disso, percebe-se que as *seguranças* garantidas pela Constituição devem ser pensadas de forma distinta: a do artigo 5º como um direito individual e a do artigo 6º como um direito social. Pensando desta forma, não há como chegar a outra conclusão senão a de que a segurança garantida pelo artigo 5º é a segurança jurídica enquanto a do artigo 6º é a segurança pública.

Ora, se por definição os direitos sociais exigem prestações positivas por parte do Estado⁹, então dizer que a segurança é um direito social somente faz sentido se se tratar de segurança pública, pois esta, diferentemente da segurança jurídica, é a que se concretiza por atuações estatais positivas.

Por outro lado, o art. 5º do texto constitucional lista direitos fundamentais de primeira geração, ou seja, direitos que impõem obrigações de não-fazer ao Estado, exigindo-lhe posturas passivas como forma de preservar a esfera de liberdade dos indivíduos.¹⁰ Assim, considerando que a idéia central do Estado de Direito é a de estabelecer limites ao poder, não há como pensar em segurança como direito fundamental de primeira geração senão como segurança jurídica, ainda mais quando se leva em consideração que a segurança pública, enquanto direito social, é um direito fundamental de segunda geração, ou seja, um direito que exige prestações positivas do Estado.

Portanto, diante dessas considerações, conclui-se que a segurança jurídica, a par de ser um desdobramento do Estado de Direito, é um direito fundamental expressamente reconhecido pela Constituição da República, que a consagra no caput do artigo 5º.

⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 285-286.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 223-224.

CAPÍTULO 2 – ÂMBITO DE PROTEÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Visto no capítulo anterior que a segurança jurídica é um direito fundamental expressamente reconhecido pela Constituição da República, cumpre nesse momento delimitar o seu âmbito de proteção.

2.1 Âmbito de proteção

O pressuposto primário da análise de qualquer direito fundamental é a definição do seu âmbito de proteção. Por âmbito de proteção deve-se compreender as situações fáticas protegidas pelo conteúdo normativo de um direito fundamental.¹¹ No caso da segurança jurídica, este conteúdo normativo pode ser equiparado a um conjunto valores, uma vez que a segurança jurídica, enquanto princípio, expressa-se por valores, e não por limites objetivos.

A distinção é feita por CARVALHO, para quem os valores e os limites objetivos são as formas pelas quais os princípios podem se apresentar.¹²

O conteúdo normativo dos *princípios limites objetivos* é facilmente identificável, pois em essência eles não passam de regras transformadas em princípios em função da hierarquia privilegiada que ocupam no ordenamento. Como exemplo, basta recordar a anterioridade tributária. Ninguém nega a sua qualidade de princípio do sistema constitucional tributário. Porém, quando analisada em sua essência (os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou), percebe-se que a estrutura do seu comando é de regra. É dizer, a anterioridade não passa de uma regra transformada em princípio não pela sua essência, mas sim pela hierarquia que ocupa no ordenamento.

No entanto, esta mesma facilidade encontrada na determinação do conteúdo normativo dos *princípios limites objetivos* não se verifica nos *princípios valores*, pois os

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 13.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 144-148.

valores, em função da abstração que os permeia, traduzem conceitos cujos limites não são identificáveis de plano. Por essa razão, os valores relacionados à segurança jurídica serão pormenorizadamente analisados neste capítulo como forma de elevar a sua densidade normativa.

No entanto, conforme adverte o próprio CARVALHO, é fundamental notar que os limites objetivos são estabelecidos para atingir certos valores, realizando-os de forma indireta.¹³ Por exemplo: a anterioridade, enquanto limite objetivo, presta-se à intermediação do valor segurança jurídica. A partir dessa lição infere-se uma conclusão que será muito importante e útil ao longo do presente trabalho, qual seja, a de que existe entre *princípio valor* e *princípio limite objetivo* uma relação de subordinação que permite designá-los, respectivamente, de norma-fim e norma-instrumento.

O *princípio limite objetivo* serve de instrumento para a realização de outros valores, os quais são, em relação a ele, fins a serem perseguidos. É como se ele fosse um intermediário, o elo de ligação entre o valor e a realidade. Em função desse seu caráter instrumental, portanto, pode ser designado de norma-instrumento.

Já o *princípio valor* nada intermedeia, mas sim requer intermediação de outras normas que viabilizem a sua aplicação nos casos concretos. Ele é a finalidade maior que orienta e condiciona a construção dessas outras normas que o espraiam sobre a realidade. Possui, pois, nítido caráter de “escopo a ser atingido”, o que permite que o *princípio valor* seja denominado de norma-fim.

Figurativamente, é como se em uma casa os *princípios limites objetivos* fossem os canos e os *princípios valores* a água. O que realmente é fundamental para os moradores dessa casa: a água ou os canos? Certamente a água (valores), mas é evidente que os canos (limites objetivos) desempenham uma função importante na medida em que viabilizam a fruição da água (valores).

Assim, verifica-se a existência de uma relação de sobreposição entre os valores e os limites objetivos, em que aqueles, os valores, ocupam posição de destaque. Com fundamento nesta sobreposição, é que se pode falar em norma-fim e norma-instrumento, associando-as, respectivamente, ao *princípio valor* e ao *princípio limite objetivo*.

Esta distinção entre norma-fim e norma-instrumento é realmente importante para os fins aqui visados, pois o que se verifica contemporaneamente é que a segurança jurídica vem sendo pensada e teorizada não pela sua essência, ou seja, pelos valores que nela estão

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 147.

embutidos, mas sim pelas suas normas-instrumento, tais quais a anterioridade, a irretroatividade, a legalidade, a coisa julgada etc. Não há dúvida, por exemplo, que a anterioridade é um princípio que proporciona segurança jurídica. Porém, uma vez constatada sua natureza de norma-instrumento, torna-se preciso desvendar os valores compreendidos na norma-fim que ela se propõe a intermediar.

Nos tempos atuais, em que direitos fundamentais e constitucionalismo são faces de uma mesma moeda, é insuficiente pensar a segurança jurídica apenas por intermédio das suas normas-instrumento, pois isto significa reduzir sensivelmente o seu âmbito de proteção. É necessário, desta forma, pensá-la como uma norma-fim para que outras e novas normas-instrumento sejam construídas à luz dos casos concretos.

O objetivo desse capítulo, portanto, é revelar o verdadeiro conteúdo normativo da segurança jurídica: os valores ocultos detrás das suas normas-instrumento, os quais em conjunto formam o âmbito de proteção deste direito fundamental. Com isso, será possível conferir autonomia normativa a tais valores, permitindo assim que eles sejam diretamente aplicados aos casos concretos na qualidade de normas-fim, principalmente naqueles em que não exista uma regra expressa de direito positivo que lhes sirva de instrumento.

No entanto, como se tratam de valores ocultos, e considerando que sem o toque da linguagem a realidade é inacessível ao ser humano, será preciso fazer uso de neologismos para a eles se referir. Estes neologismos são: segurança-estabilidade, segurança-previsibilidade, segurança-certeza e segurança-confiança.

2.2 Segurança-estabilidade

O primeiro valor em que se decompõe o âmbito de proteção da segurança jurídica é a estabilidade. Na medida em que a segurança jurídica objetiva proteger os cidadãos de uma das formas de manifestação de poder do Estado, o direito positivo, tem-se que uma das vias pelas quais esta proteção se apresenta é por intermédio da norma da segurança-estabilidade, a qual prescreve a inalterabilidade por norma posterior de situação consolidada segundo norma anterior.

Uma afirmação como esta pressupõe que o ordenamento jurídico é capaz de lesar direitos subjetivos, como de fato o é se as mutações que lhes são próprias não forem bem compreendidas.

De início, é importante destacar que este inimigo em potencial, o ordenamento, é uma estrutura abstrata cuja existência e forma encontra-se no intelecto dos juristas, que dele necessitam para representar de forma organizada o conjunto de normas com que devem operar. O ordenamento não pode ser visto nem tocado, mas apenas imaginado. Em função disso, torna-se possível que cada indivíduo, segundo as suas experiências e pré-compreensões, tenha uma idéia própria do ordenamento. Nos dias de hoje, o paradigma certamente é a pirâmide kelseniana, representativa da estrutura escalonada da ordem jurídica, segundo a qual as normas se organizam hierarquicamente segundo relações de fundamentação: as de hierarquia inferior encontram fundamento de validade nas de hierarquia superior.¹⁴

Porém, independentemente da forma como se imagine o ordenamento, é imprescindível (re)pensá-lo também como uma linha do tempo. Concebendo-o desse modo, verifica-se que não existe apenas um ordenamento jurídico, mas vários ordenamentos, cada qual correspondente a um determinado marco no tempo. A respeito, vale lembrar as lições de MOUSSALLEM:

Em termos mais precisos, uma norma N1 válida e vigente no SDP₁ [SDP = sistema de direito positivo], cujos elementos são N1, N2 e N3, pode ser aplicada no tempo t₂, quando válido e vigente o SDP₂, cujos elementos são N2, N3 e N4. [...] Veja que, mesmo sem figurar em SDP₂, no tempo t₂, a norma N1 mantém seu vigor no tempo t₂, para os fatos ocorridos sob sua égide no tempo t₁. O ordenamento jurídico mantém a força ilocucionária de N1 para os fatos ocorridos em t₁, mesmo que seja aplicada no tempo t₂. Isso ocorre porque a norma N1, embora não pertença ao SDP₂ no tempo t₂, mantém sua relação de pertinência com o ordenamento jurídico a permitir sua aplicação no tempo t₂, relativamente aos fatos ocorridos em t₁.¹⁵

Como se nota, o ordenamento inegavelmente possui uma existência temporal, a qual se percebe com mais facilidade quando, ao invés de ordenamento jurídico, o raciocínio se vale de expressão equivalente: conjunto de normas. Encarando o ordenamento como um conjunto de normas, nota-se claramente que este conjunto está em constante alteração no tempo, de modo que, para fins de segurança-estabilidade, cumpre ao operador do direito determinar o específico ordenamento de cada caso concreto, selecionando no tempo as normas que lhe interessam. Para tanto, é como se ele, à semelhança dos fotógrafos, que aprisionam o tempo nos retratos, fotografasse o ordenamento em determinado instante, sendo a foto tirada a responsável por revelar o conjunto de normas aplicável.

A compreensão desta existência temporal do ordenamento jurídico, portanto, é condição de operabilidade da norma da segurança-estabilidade, a qual, na medida em que

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 246-308.

¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 144-145.

prescreve a inalterabilidade por norma posterior de situação consolidada segundo norma anterior, requer o isolamento no tempo das regras aplicáveis a determinada situação fática.

2.3 Segurança-previsibilidade

O âmbito de proteção da segurança jurídica também comporta o valor da previsibilidade. Partindo da premissa de que a segurança jurídica visa proteger os cidadãos do poder estatal de editar regras jurídicas, não há como negar que tal proteção deve compreender, diante da constante e inevitável alternância das normas, o direito do cidadão à previsão dos efeitos jurídicos imputados às situações fáticas, ou seja, ao prévio conhecimento das conseqüências de determinada conduta perante o direito.

Este é o conteúdo da norma da segurança-previsibilidade, muitas vezes representada no direito tributário pelo princípio da não-surpresa.¹⁶ Compreendê-la não é tarefa das mais difíceis. Basta lembrar que uma das razões que motivou a transição do Estado Absolutista para o Estado de Direito foi justamente o desprezível poder estendido ao monarca de exigir o cumprimento das suas ordens tão logo elas fossem expedidas.

Nesse contexto, em que os súditos eram constantemente surpreendidos pelos comandos que lhes eram impostos, era natural se esperar o anseio por previsibilidade, a qual não passa de apenas mais uma dentre tantas outras formas de estabelecer limites ao poder do Estado de editar regras jurídicas.

Desta forma, a norma da segurança-previsibilidade, na medida em que estabelece ao cidadão o direito de prever as conseqüências jurídicas dos seus atos, passados ou futuros, consiste em uma garantia inerente ao Estado de Direito. Direito seguro, portanto, é direito previsível.

¹⁶ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário**: princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 13-24.

2.4 Segurança-certeza

A segurança jurídica compreende em seu âmbito de proteção o valor certeza, o qual normativamente se traduz no dever do Estado de editar regras jurídicas claras o suficiente a ponto de permitir a construção de um sistema de direito positivo compreensível e inteligível aos seus principais destinatários, os cidadãos.

Numa primeira perspectiva, a norma da segurança-certeza tutela o direito de liberdade. Em prol do convívio social, o cidadão renuncia parcela de sua liberdade na expectativa que o Estado lhe informe por intermédio de regras jurídicas o quanto de liberdade deve ser renunciado. Por conseguinte, se essas regras forem imprecisas e obscuras, automaticamente imprecisos e obscuros também serão os limites e contornos da liberdade do cidadão, o qual não poderá calcular com segurança a medida da sua renúncia.

Sob uma segunda perspectiva, a segurança-certeza não deixa de ser uma garantia complementar da segurança-previsibilidade, a qual depende em grande parte da clareza das regras jurídicas. A partir do momento em que o Estado de Direito garante aos cidadãos a proteção fundamental do direito à previsão das conseqüências jurídicas dos comportamentos (segurança-previsibilidade), conseqüentemente é preciso admitir que essa garantia restaria sensivelmente prejudicada se as próprias regras jurídicas, por razões de obscuridade e ambigüidade, impedissem tal previsão

Se por falta de clareza uma determinada regra permite a construção de várias normas (N_1 , N_2 , N_3 ...), cada qual imputando conseqüências distintas a determinado comportamento, está aberta a possibilidade para que o cidadão oriente sua conduta segundo uma dessas normas (N_1) e ao mesmo tempo seja sancionado pela inobservância de outra (N_2).

Isto, no entanto, configura situação frontalmente conflitante com o Estado de Direito, pois não se pode admitir em um modelo de organização política no qual o exercício do poder se diz limitado que o Estado, titular desse poder, sancione um ilícito para o qual ele próprio contribuiu.

Desta forma, como condição para que possam ser observadas, é preciso que as regras jurídicas sejam claras o suficiente para serem compreendidas. Diferentemente não poderia ser, pois se o Estado exige dos cidadãos obediência ao direito, cumpre-lhe antes editar um direito inequívoco.

Direito obscuro, portanto, é direito inseguro, o que faz da segurança-certeza uma garantia inerente ao Estado de Direito a ser observada sempre que houver a positivação de uma regra jurídica, seja pelo Legislativo, Executivo ou Judiciário.

2.5 Segurança-confiança

O âmbito de proteção da segurança jurídica também alberga o valor da confiabilidade. A partir do momento em que a segurança jurídica é pensada como norma de proteção ao poder estatal de editar regras jurídicas, é preciso admitir que um dos níveis pelos quais esta proteção se opera é com o respeito pelo próprio Estado das regras jurídicas fruto do exercício desse poder.

Em épocas de poder político ilimitado, os indivíduos encontravam-se em uma situação de sujeição e vulnerabilidade tamanha que a conformidade dos seus comportamentos com o direito positivo era algo praticamente irrelevante. De nada adiantava ao particular pautar suas condutas segundo os comandos estatais, pois estes poderiam ser facilmente desconsiderados caso a vontade do soberano fosse alterada.

No entanto, em um Estado de Direito, em que não há poder cujo exercício legítimo não seja limitado, não se pode ignorar que o direito positivo é visto como um porto seguro contra ilícitos. Se os atos do poder público são presumidamente legítimos, esta presunção também deve operar efeitos em favor dos cidadãos, os quais confiam que ao obedecerem as leis, os atos administrativos e as decisões judiciais não estarão ao mesmo tempo cometendo atos contrários ao direito.

Não há, desta forma, como negar amparo jurídico a este nível de confiança que os cidadãos depositam nos atos estatais. Por esta razão, com fundamento no Estado de Direito, chega-se à norma da segurança-confiança, a qual prescreve, portanto, que um ato praticado conforme o direito positivado pelo Estado não pode jamais se submeter ao mesmo regime jurídico dos atos ilícitos.

CAPÍTULO 3 – TEORIA E PRÁTICA

Superada a perspectiva teórica da segurança jurídica, é o momento agora de verificar como este direito fundamental se comporta na prática tributária. Para tanto, serão examinadas algumas questões deste ramo do direito sob as lentes da segurança jurídica, ora tecendo críticas negativas, ora positivas. Importante deixar claro que o objetivo principal não será o detalhamento exauriente, com o enfrentamento de todas as formas de solução possíveis, mas sim demonstrar como a segurança jurídica pode contribuir significativamente, como mais um dentre tantos outros argumentos, para a solução e compreensão de casos práticos, notadamente quando o seu âmbito de proteção passa a ser pensado com alta densidade normativa (estabilidade, previsibilidade, certeza e segurança), proporcionando muitas vezes perspectivas de análises antes inexploradas.

3.1 A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03

Em cumprimento ao art. 146, III, *a*, da Constituição da República, a Lei Complementar nº 116/03 estabelece as normas gerais do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, dispondo em seu artigo 1º que os serviços que podem ser tributados são aqueles mencionados em uma lista anexa ao final da lei. Esse sistema de lista não é novidade na legislação brasileira, pois desde o Decreto-Lei nº 834/69, e posteriormente com a Lei Complementar nº 56/87, ele é adotado para o ISS.

Desde essas legislações mais antigas existe a discussão, reavivada hoje pela Lei Complementar nº 116/03, a respeito da taxatividade ou exemplificatividade da lista de serviços. É dizer, existe o impasse se a lista seria meramente exemplificativa, permitindo assim a tributação de outros serviços por ela não mencionados, ou se seria taxativa, hipótese em que apenas os serviços listados poderiam ser tributados.

Correntes doutrinárias surgiram em defesa de ambos os posicionamentos. Pacífica, porém, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que desde o início se inclinou pela taxatividade, admitindo quando muito a interpretação extensiva da lista

É certo que a polêmica pode ser analisada sob diversos pontos de vista, principalmente às luzes do princípio federativo, o qual questiona, diante da autonomia municipal, a possibilidade de lei da União estabelecer limites ao exercício da competência tributária dos Municípios.

No entanto, examinando a questão sob a óptica da segurança-previsibilidade, é de se questionar qual das duas situações garante maior grau previsibilidade aos contribuintes: uma legislação unificada ou diversificada em todo o território nacional? Certamente que unificada, pois é evidente que a partir do momento em que a referência legislativa passa a ser uma só, a previsibilidade quanto à possibilidade de tributação de determinado evento aumenta significativamente.

Desta forma, verifica-se que na competição dos argumentos, a segurança jurídica deve ser escalada ao lado daqueles que defendem a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

3.2 O fato imponible do IR

Em torno do IR, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, existe a discussão quanto ao caráter instantâneo ou complexivo do seu fato imponible.

A partir do critério da duração no tempo dos fatos imponíveis, instantâneos seriam aqueles cuja ocorrência se dá em um momento isolado no tempo, enquanto complexivos seriam os de formação sucessiva, e que por isso pressupõem um ciclo de formação composto por um conjunto sequencial de eventos.¹⁷

Para quem adota esta distinção, o fato imponible do IR, o evento *auferir renda*, encaixar-se-ia com perfeição na categoria dos complexivos, uma vez que, por força do princípio da capacidade contributiva, o mesmo somente pode ser interpretado como sinônimo

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 136-140.

de acréscimo patrimonial, para cuja verificação é preciso cotejar as receitas e despesas de determinada pessoa em certo período de tempo.¹⁸

Por outro lado, parcela da doutrina, capitaneada por CARVALHO, critica esta classificação. Afirma o mencionado autor:

Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em “fato gerador” no momento exato em que estiver completa a figura típica. Se for constituído, digamos, por 100 elementos e apenas 99 ocorrerem, nada existirá de relevante para o Direito. É como se nada houvera acontecido. Seria o mesmo que nenhum dos 99 jamais haver ocorrido. Por tudo isso se pode concluir que todos os fatos são instantâneos, não tendo cabimento a classificação bipartida adotada unanimemente pela doutrina.¹⁹

A utilidade prática desta distinção reside na aplicação das garantias tributárias da irretroatividade e da anterioridade, ambas normas-instrumento da segurança jurídica. Admitida a natureza complexiva do fato imponible do IR, torna-se mais fácil sustentar pelo princípio da irretroatividade a inaplicabilidade, por exemplo, ao exercício financeiro de 2007 da lei que em 30 de dezembro desse mesmo ano majorou a alíquota do imposto. Por outro lado, aceito o caráter instantâneo, a discussão muda de foco e passa a recair sobre o exato momento em que o fato imponible do IR se implementa, se em 31 de dezembro ou 1º de janeiro, o que importa para fins de anterioridade.

Porém, independentemente se instantâneo ou complexo o seu fato imponible, existe uma curiosa peculiaridade no regime do IR que merece ser destacada, qual seja: entre os impostos discriminados no texto constitucional o IR é o único em que a verificação do fato imponible depende de prévia quantificação da base de cálculo.

Veja-se: no ISS, uma vez prestado o serviço, pode-se afirmar com segurança que o fato imponible se realizou, independentemente do valor da base de cálculo. No IR, entretanto, a lógica é inversa, pois neste tributo a ocorrência do fato imponible é algo que somente pode ser verificado depois de apurada a base de cálculo, o que demonstra com nitidez que no regime do IR o valor do tributo é determinado por uma série de eventos ocorridos durante um certo período de *tempo*, o que não pode ser ignorado para fins de segurança jurídica, direito fundamental que lida justamente com o *tempo*.

Desse modo, considerando que a segurança-previsibilidade consiste na garantia de prévio conhecimento das normas que determinam o valor do tributo, e que o valor do IR

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65-72.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 88.

depende de um conjunto de eventos verificados em determinado lapso temporal, pode-se concluir que a plenitude da referida garantia somente é atingida quando ela abrange todos os eventos que influem na quantificação do IR, o que em outras palavras significa dizer que as normas utilizadas no cálculo do IR de determinado período apurativo devem ser anteriores ao início do mesmo, ou seja, não podem ter entrado em vigor durante o próprio período apurativo, sob pena de ofensa à segurança-previsibilidade.

Assim, independentemente da real natureza jurídica do fato imponible do IR, o *fato* é que a efetividade de uma garantia do quilate da segurança jurídica não pode depender de detalhes tão pequenos como a fração de segundo compreendida entre os dias 31 de dezembro e 1º de janeiro, o que seria menosprezar o próprio Estado de Direito.

Dessa forma, mesmo que em essência o fato imponible do IR não seja complexo, polêmica esta que não se pretende solucionar, torna-se conveniente pensá-lo de tal forma, pois certamente esta é a melhor maneira de garantir segurança-previsibilidade no regime do IR, causando assim profundas alterações na aplicação das normas de anterioridade tributária sem que seja preciso alterar o texto das mesmas.

Atualmente, majorado o IR em 30 de dezembro de 2007, tal majoração é determinante para o cálculo do tributo devido em relação ao próprio exercício financeiro de 2007, refletindo no valor a ser pago já em 2008. Porém, partindo da premissa de que as normas utilizadas no cálculo do IR devem ser anteriores ao início do período apurativo, então essa mesma majoração somente será determinante para o cálculo do IR referente ao exercício de 2008, cujo pagamento se dá apenas em 2009.

Nessa linha, o contribuinte que realiza um negócio que lhe é altamente lucrativo em janeiro de 2008, por exemplo, já possui condições de *prever* com base na legislação vigente em dezembro de 2007 o quanto do seu lucro será atingido pelo IR, o que lhe proporciona maior grau de liberdade na medida em que lhe permite uma melhor organização financeira ao longo dos onze meses que restam de 2008.

Como se percebe, pragmaticamente as mudanças são notórias, mas é apenas por esses caminhos que se pode chegar a uma interpretação jurídica do fato imponible do IR conforme à segurança-previsibilidade.

3.3 As súmulas vinculantes

A Emenda nº 45/2004 introduziu no texto constitucional o artigo 103-A, o qual prevê as chamadas súmulas vinculantes, cujo alcance se estende aos órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta de todas as unidades da federação, atingindo, portanto, as fazendas públicas municipais, estaduais, distrital e federal. O § 1º deste dispositivo menciona expressamente a insegurança jurídica como alvo de combate das súmulas vinculantes, o que torna o assunto pertinente ao presente trabalho.

De início, convém reproduzir o § 1º do artigo 103-A da Constituição da República:

§ 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.

Como se observa na redação do dispositivo, não é qualquer insegurança jurídica capaz de motivar a edição de súmula vinculante, mas sim a *grave* insegurança jurídica. Porém, como mensurar essa gravidade? O próprio § 1º traz alguns parâmetros.

Repare que a grave insegurança jurídica é causa necessária mas insuficiente à edição das súmulas vinculantes, pois para tanto o texto constitucional também exige a relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. Desse modo, para que a insegurança jurídica seja considerada *grave* é preciso que a multiplicação de processos envolvendo questões idênticas seja *relevante*.

No entanto, ambas as expressões, *grave* e *relevante*, são semanticamente rarefeitas, propiciando assim um ciclo vicioso no qual a insegurança jurídica será considerada *grave* sempre que a multiplicação de processos for *relevante* e a multiplicação de processos será *relevante* sempre que a insegurança jurídica for *grave*. Estabelecer-se-ia, desta forma, uma tautologia, vício de linguagem pelo qual se diz a mesma coisa por caminhos diversos.

Todavia, vale lembrar que a mesma Emenda que trouxe as súmulas vinculantes acrescentou também o inciso LXXVIII ao artigo 5º da Constituição da República, tornando fundamental o direito à razoável duração do processo no âmbito judicial e administrativo. Desse modo, interpretando sistematicamente as alterações feitas pela Emenda Constitucional nº 45/2004, é possível sustentar que a insegurança jurídica será *grave* e a multiplicação de processos será *relevante* sempre que atentarem contra a razoável duração do processo.

É verdade que a expressão *razoável*, considerada em si mesma, também é semanticamente rarefeita como as demais. Porém, quando consideradas em conjunto (*grave*, *relevante* e *razoável*), torna-se possível atingir em cada qual, mediante a influência das outras, um nível de densidade semântica satisfatório, muito mais fácil de ser intuído do que descrito.

Esses são os parâmetros para se medir a gravidade da insegurança jurídica.

No direito tributário, tendo em vista que processos sobre questão idêntica é o que não falta, notadamente porque o sistema brasileiro não admite tutelas coletivas em matéria tributária, a possibilidade de a insegurança jurídica tornar-se grave é alta. Basta lembrar as discussões envolvendo os prazos decadenciais dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação; o direito de crédito nas operações isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero no regime da não-cumulatividade do IPI; a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS; as imunidades das empresas públicas prestadoras de serviços públicos; as pautas fiscais no regime de substituição tributária para frente, dentre outras.

Porém, se as súmulas vinculantes visam combater a insegurança jurídica é porque pressupõem a necessidade de proporcionar segurança jurídica aos cidadãos. Mas qual modalidade de segurança jurídica? De fora direta, pode-se dizer que a segurança-certeza e a segurança-previsibilidade.

Veja-se: na medida em que esclarecem o conteúdo do direito positivo as súmulas vinculantes propiciam segurança-certeza; e quando estabelecem orientações com força vinculante garantem segurança-previsibilidade em face das atuações do poder público.

É de se observar, no entanto, que a segurança-previsibilidade perderá grande parte da sua razão de ser caso não se cogite também na aplicabilidade da segurança-estabilidade e da segurança-confiança no âmbito das súmulas vinculantes. É dizer, em respeito à legítima expectativa dos cidadãos de não estarem cometendo atos ilícitos quando pautam suas condutas segundo as súmulas vinculantes (segurança-confiança), torna-se preciso conferir estabilidade às situações consolidadas de acordo com as mesmas (segurança-estabilidade).

Portanto, em matéria tributária, em que a multiplicação de processos envolvendo questões idênticas não é novidade, a súmula vinculante se apresenta como instrumento altamente capaz de proporcionar segurança jurídica.

3.4 Tributo inconstitucional e relativização da coisa julgada

Muitas polêmicas giram em torno do tema coisa julgada inconstitucional. Neste trabalho, porém, o foco das atenções se resume em saber se, uma vez vencido o prazo decadencial de dois anos para a propositura da ação rescisória, pode o contribuinte mesmo assim pleitear a rescisão da decisão que considerou constitucional determinado tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle abstrato, obtendo assim a repetição do indébito tributário.

Inicialmente, é importante notar que somente faz sentido falar em relativização da coisa julgada se for para sustentar que a sua revisão pode se dar por outras formas que não as expressamente previstas no Código de Processo Civil. Isto porque, a extensão da estabilidade da coisa julgada deve ser mensurada no interior do sistema, segundo as regras de direito positivo. Se estas expressamente prevêm um meio para quebrar aquela estabilidade, este meio não pode ser considerado uma via de relativização, pois os contornos da estabilidade da coisa julgada são definidos dentro do próprio sistema de direito positivo, e não fora dele.

Desse modo, relativizar a coisa julgada significa relativizá-la por caminhos distintos dos expressamente previstos na legislação, dentre os quais se encaixa a hipótese aqui em exame: a desconsideração do biênio decadencial da ação rescisória.

Feita esta advertência, o primeiro passo consiste em verificar a possibilidade constitucional de relativização da coisa julgada, que em si mesma é considerada um direito fundamental pelo inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição da República.

Partindo dos conceitos firmados anteriormente de norma-fim e norma-instrumento, percebe-se que a coisa julgada é norma-instrumento da segurança-estabilidade. Pensar na relativização da coisa julgada, portanto, nada mais é do que tornar relativo o próprio direito fundamental à segurança jurídica. Relativizar direitos fundamentais, todavia, é algo perfeitamente admitido na doutrina e jurisprudência pela técnica da ponderação, em que são atribuídos pesos a valores em conflito de acordo com as peculiaridades materiais dos casos concretos, as quais determinam a direção o sopesamento.

Nos casos de tributos inconstitucionais, a isonomia é o direito fundamental a ser ponderado diante da segurança jurídica, haja vista a necessidade de que os contribuintes sejam tratados todos da mesma forma. O cidadão até compreende o dever de pagar o tributo, mesmo sem compreender o tributo em si, mas o que ele não consegue entender é o porquê que uma pessoa deve pagar o tributo e outra não estando ambas em condições iguais.

Nessa linha, sopesando os direitos fundamentais *segurança-estabilidade e igualdade*, resulta que este deve prevalecer sobre aquele, pois admitir em um Estado de Direito a estabilização de uma relação jurídica inconstitucional em que o Estado figura como parte seria subverter as origens do próprio Estado de Direito, o qual se presta para limitar o poder do Estado, e não para consolidar o exercício irregular desse poder, notadamente quando disto resultar desigualdades aos cidadãos.

Constitucionalmente, portanto, é de se admitir a relativização da coisa julgada quando isto for necessário para garantir tratamento isonômico aos contribuintes.

Veja-se um exemplo: no ano de 2005, em ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, transita em julgado decisão desfavorável ao contribuinte na qual a lei *x* foi considerada constitucional, o que para ele tornou inquestionável a exigência do tributo. Em 2008, no entanto, sobrevém decisão em ADI dizendo que a lei *x* é inconstitucional. Nesse caso, se a coisa julgada não for relativizada, todos os contribuintes poderão pleitear a repetição dos tributos pagos desde 2003 menos aquele que em 2005 foi vítima de uma coisa julgada inconstitucional, que em princípio não mais pode ser revertida em função do decurso do prazo da rescisória.

Em hipóteses como esta, pois, o comando da isonomia embasa a relativização da coisa julgada para admitir o cabimento de ação rescisória mesmo após o biênio que lhe é próprio, garantindo-se assim para todos os contribuintes a possibilidade de repetir os tributos pagos entre 2003 e 2008.

Porém, não se pode confundir o prazo da ação rescisória (2 anos), previsto no artigo 495 do Código de Processo Civil, com o prazo de repetição de tributos (5 anos), previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional. Em prol da isonomia, apenas o primeiro pode ser relativizado, e não o segundo. Por exemplo: se a coisa julgada forma-se em 15 de maio de 2005 e o tributo é considerado inconstitucional pelo STF três anos depois, em 15 de maio de 2008, o que deve ser relativizado é tão-somente o prazo de cabimento da ação rescisória, contando-se normalmente o lustro de repetição com base na data da propositura da demanda.

Mas até quando o referido prazo pode ser relativizado? Ora, se a relativização da coisa julgada se impõe por razões de isonomia, então a extensão dessa relativização deve ser determinada de acordo com a necessidade concreta de se conferir tratamento isonômico aos contribuintes, de modo que o contribuinte vítima de uma coisa julgada inconstitucional possa repetir o indébito nas mesmas condições daqueles que jamais bateram às portas do Judiciário.

Assim, se o tributo é declarado inconstitucional em 15 de maio de 2008, após o que ele não mais será cobrado por força da eficácia vinculante das decisões proferidas em controle

abstrato de constitucionalidade, então os contribuintes em geral podem ingressar com a ação de repetição do indébito até 15 de maio de 2013, pois esta é data em que se encerra o prazo de repetição do pagamento porventura feito em 15 de maio de 2008. Desse modo, se 15 de maio de 2013 é a data limite para todos os contribuintes, em observância à isonomia essa mesma data deve ser utilizada como termo final do prazo de cabimento da ação rescisória.

No entanto, em qualquer caso, ação rescisória ou repetição do indébito em primeira instância, em ambas as situações deve ser aplicada a regra segundo a qual somente podem ser repetidos os tributos pagos nos cinco anos anteriores ao ingresso da ação. Logo, se no exemplo dado o contribuinte bate às portas do Judiciário já em 15 de junho de 2008, via ação rescisória ou ação ordinária, ser-lhe-á devido a restituição dos tributos pagos desde 15 de junho de 2003. Todavia, se ele ingressa em juízo apenas em 15 de maio de 2013, ou seja, no último dia do prazo, a repetição abrangerá um único pagamento, aquele feito em 15 de maio de 2008, haja vista que a partir desta data o tributo deixou de ser cobrado em virtude da eficácia vinculante da decisão proferida pela Suprema Corte.

Não se confundem, desta forma, o prazo de cabimento da ação rescisória com o prazo de repetição dos tributos. Este será sempre de cinco anos. Aquele poderá ser relativizado o quanto seja necessário para se conferir tratamento isonômico aos contribuintes. É sob estas perspectivas que a relativização da coisa julgada, e portanto da segurança-estabilidade, deve ser compreendida nos casos de tributos inconstitucionais.

3.5 Consulta administrativa

A consulta administrativa é um procedimento à disposição do contribuinte pelo qual se objetiva saber o exato entendimento da autoridade fazendária a respeito de determinado assunto. Aos olhos do cidadão, a abstração e a generalidade da lei podem colocá-lo em dúvida quanto ao comportamento a ser tomado, principalmente em matéria tributária em que as legislações são esparsas e dependem muitas vezes de conhecimentos técnicos para serem compreendidas. É nesse contexto que a consulta administrativa passa a interessar à segurança jurídica.

Na medida em que se presta para clarificar o significado do direito positivo, a consulta administrativa revela-se um instrumento altamente capaz de proporcionar segurança-certeza. Se por ventura o Estado não tenha cumprido com o seu dever de editar regras

jurídico-tributárias suficientemente claras e compreensíveis aos contribuintes, ignorando assim a norma da segurança-certeza, esta falha pode ser compensada por intermédio da consulta administrativa.

Isto porque, enquanto a comunicação Estado-contribuinte permanece no nível das normas gerais e abstratas, ela se apresenta sob a forma de monólogo, em que as mensagens são transmitidas com exclusividade pelo Estado e recebidas pelos contribuintes. No entanto, com a consulta administrativa, ao invés de monólogo, o que se verifica é um verdadeiro e efetivo diálogo entre ambos, como evidencia a norma individual e concreta expedida ao final do procedimento de consulta.

Ademais, cumpre observar que ao potencializar os níveis de segurança-certeza, automaticamente a consulta administrativa também contribui à previsibilidade da atuação fazendária. São realidades inseparáveis. Se o fisco informa a sua exata interpretação do direito positivo, torna-se muito mais fácil ao contribuinte antever os impactos do sistema tributário sobre sua vida, o que não deixa de ser uma forma de assegurar liberdade. Juntamente com a segurança-certeza, pois, a consulta administrativa presta sua utilidade à segurança-previsibilidade.

Não bastasse isto, a segurança-confiança também é potencializada pela consulta administrativa. Conforme se afirmou anteriormente, o direito positivo é visto como um porto seguro contra ilícitos, pois os cidadãos confiam que ao observarem as regras jurídicas não poderão estar ao mesmo tempo cometendo atos ilícitos. Assim, se essa lógica vale em relação às normas gerais e abstratas, o que dizer do nível de confiança depositado em uma norma individual e concreta originada de um procedimento de consulta.

Disto resulta que a segurança-confiança impõe o dever de o fisco notificar o contribuinte sempre que o entendimento vazado na consulta for modificado. Não importa a razão que motivou a mudança, o contribuinte deve ser notificado em todas as hipóteses, pois o status constitucional do Estado de Direito, fundamento maior da segurança-confiança, exerce influência na (re)leitura de todas as normas que integram o ordenamento, inclusive das constitucionais.

Veja-se um exemplo bastante emblemático: em procedimento de consulta, o fisco, embasado na lei *x*, manifesta concordância a respeito do posicionamento adotado pelo contribuinte que entendia estar isento do pagamento de determinado tributo. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade, julga inconstitucional a lei *x*. Numa situação como esta, considerando a eficácia vinculante das decisões proferidas em

controle concentrado, é de se questionar se o fisco deve desde logo lavrar o auto de infração ou notificar previamente o contribuinte para que a partir de então passe a pagar o tributo.

A questão pode parecer nebulosa, mas certamente se torna mais clara quando se tem em mente que tanto a norma da segurança-confiança quanto a que prescreve a eficácia vinculante possuem status constitucional, o que, por força do princípio da unidade da Constituição, requer uma interpretação que empreste a ambas o máximo de eficácia possível.²⁰

Desse modo, tem-se que ao mesmo tempo em que a decisão do Supremo Tribunal Federal não pode deixar de ser vinculante, ela também não pode violar a segurança-confiança. A solução intermediária, pois, consiste justamente em exigir a prévia notificação do contribuinte para que a partir de então passe a recolher o tributo. Repare que dessa forma a decisão da Suprema Corte não está deixando de ser vinculante. Muito pelo contrário: ela vincula de uma forma especial, impondo ao fisco o dever de notificar previamente o contribuinte, com o que não se nega eficácia à segurança-confiança.

Como se observa, portanto, a segurança jurídica (certeza-previsibilidade-confiança) e o procedimento administrativo de consulta se encontram em estreita relação, o que torna sugestivo a utilização e o aperfeiçoamento deste recurso em matéria tributária.

3.6 Liminares judiciais

O objetivo deste tópico é analisar o impacto provocado sobre ordenamento jurídico pela concessão de medidas liminares em ações judiciais, especialmente para demonstrar que a segurança-estabilidade também deve ser aplicada em relação às normas individuais e concretas, e não apenas às gerais e abstratas.

O ordenamento jurídico é um conjunto de normas em constante alteração no tempo. A norma da segurança-estabilidade, ao prescrever a inalterabilidade por norma posterior de situação consolidada segundo norma anterior, presta-se justamente para proteger os cidadãos dessa inevitável e constante alteração do ordenamento. Este, por sua vez, deve ser pensado como uma linha do tempo, paradigma que revela que não existe apenas um ordenamento

²⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p.192-213.

jurídico, mas vários ordenamentos, cada qual responsável por reger os casos concretos verificados em determinado intervalo de tempo.

Quando deferidas, as medidas liminares introduzem normas individuais e concretas no ordenamento jurídico, alterando sua composição. Não é de hoje a lição segundo a qual a separação de poderes não passa de uma repartição de funções, o que em outras palavras significa dizer que aos olhos do cidadão o Estado é um só. Quando Executivo, Legislativo e Judiciário se manifestam eles estão, em essência, manifestando-se em nome da mesma pessoa, o Estado. Uma medida liminar, portanto, representa uma manifestação do Estado, e não apenas do Poder Judiciário.

Desta forma, no momento em que o magistrado defere uma medida liminar, é o próprio Estado quem está alterando a composição do ordenamento jurídico mediante a introdução de uma norma individual e concreta. Por conta dessa alteração, aparece a necessidade de que elas, as normas individuais e concretas, também se submetam ao regime da segurança-estabilidade.

Trata-se de uma relação entre partes e todo: se o todo, o ordenamento jurídico, está sujeito à segurança-estabilidade, então as normas individuais e concretas, partes que o compõem, também devem estar. Se o Estado de Direito rechaça a alteração por norma posterior de situação consolidada segundo norma anterior (segurança-estabilidade), não existe razão constitucional para excluir desta lógica as normas individuais e concretas.

Assim, independentemente de a norma individual e concreta integrar o ordenamento indefinidamente, caso a liminar venha a ser confirmada por decisão final com trânsito em julgado, ou apenas temporariamente, caso a liminar seja revogada, o fato é que, enquanto integrar o ordenamento jurídico, as situações fáticas que se verificarem neste lapso de tempo deverão ser e permanecer por ela reguladas.

Ademais, considerando que a medida liminar é direito posto, não se pode perder de vista que a norma da segurança-confiança estende ao cidadão a garantia de que os atos praticados em conformidade com o direito positivo jamais podem ser considerados atos ilícitos. Desta forma, ao se ignorar a segurança-estabilidade no nível das normas individuais e concretas, estar-se-ia também abrindo margem para que se considere contrário ao direito certo fato praticado de acordo com a liminar, violando assim a segurança-confiança.

Em matéria tributária, o direito positivo brasileiro parece caminhar neste sentido. É o caso do § 2º do artigo 63 da Lei 9.430/96, segundo o qual a concessão de medida liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário interrompe a incidência da multa de mora até o trigésimo dia posterior à publicação da decisão superveniente que considere o tributo devido.

Analisando este dispositivo em sua essência, o que se nota é que a medida liminar introduz no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que, por considerar o tributo indevido, exclui o estado de mora do contribuinte até que outra norma de mesma natureza disponha em sentido contrário, a partir da qual é concedido novo prazo de 30 dias para que o tributo seja pago sem a incidência da multa moratória.

Diferentemente não poderia ser. Primeiro, porque à luz da segurança-estabilidade os fatos verificados durante o intervalo de tempo em que a liminar esteve em vigor devem ser e permanecer por ela regulados, sob pena de aplicação retroativa de norma individual e concreta posterior. Segundo, porque a liminar, ao excluir a mora, exclui antes o caráter ilícito do não pagamento do tributo, o que é tutelado pela segurança-confiança.

Elogiável, portanto, é o mencionado preceito legal. Todavia, o mesmo não pode ser dito da súmula nº 405 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual, “denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.”

Pela letra fria desta súmula, cuja aprovação data de 01/06/1964, a sentença teria o condão de restabelecer o estado de mora afastado pela liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, dando azo assim à aplicação da multa moratória de forma retroativa.

Analisando os precedentes do Supremo Tribunal Federal²¹, o que se percebe é que esta súmula foi elaborada para fins exclusivamente recursais, especialmente para assentar o entendimento de que uma vez prolatada a sentença, o efeito suspensivo da apelação não mantém em vigor a liminar porventura revogada.

À luz da teoria geral dos recursos, a súmula da Suprema Corte até encontra razão de ser, pois no momento em que é proferida a sentença uma nova norma individual e concreta (N₂) ingressa no ordenamento jurídico, revogando a norma anterior (N₁) introduzida pela liminar. O que o efeito suspensivo faz é suspender os efeitos de N₂, mas não o próprio ingresso de N₂ no ordenamento, o qual já é suficiente para excluir N₁. Isto, no entanto, não significa dizer que os fatos ocorridos durante o período em que N₁ esteve em vigor serão agora regulados por N₂.

Com isto, resta demonstrada a necessidade de que a segurança-estabilidade não se restrinja apenas às normas gerais e abstratas, uma vez que ela encontra campo fértil de aplicação também no nível das normas individuais e concretas, principalmente daquelas introduzidas por medidas liminares.

²¹ RMS 11.412, RMS 11.106, RMS 11.115.

CONCLUSÃO

“Os esquimós conhecem mais de sete tipos de neve, atribuindo a cada qual uma nomenclatura própria. Distinguem a neve úmida da seca, a dura da mole, a clara da acinzentada, as que servem para construir iglus das que não servem, e assim por diante. Imagine agora uma conversa entre um esquimó e um nômade do deserto. Este indaga se o esquimó viu a neve que caiu na noite passada. O esquimó, então, prontamente lhe responde com uma nova pergunta: “Nevou? Qual tipo de neve?” Provavelmente o nômade não saberá responder uma pergunta como essa, pois no seu mundo particular neve é neve, algo branco e gelado incompatível com as altas temperaturas do deserto.”

Relembrando esta passagem do esquimó e do nômade, *Segurança Jurídica e Tributo* chega ao fim e com isso é preciso verificar se as promessas feitas inicialmente foram cumpridas. Para tanto, poder-se-ia colocar frente a frente as incertezas lançadas na introdução com as conclusões finais de cada capítulo, confrontando-as de forma a fechar o raciocínio. Porém, ao invés disto, *Segurança Jurídica e Tributo* prefere transferir esta responsabilidade ao leitor, propondo-o novamente a reflexão do início do trabalho: o que você sabe atualmente sobre a segurança jurídica?

Não tenha pressa, reflita alguns instantes.

Se ao refletir passou pela sua cabeça que a segurança jurídica é (i) desdobramento do Estado de Direito; (ii) norma expressamente reconhecida pelo artigo 5º da Constituição da República; (iii) *princípio valor*; (iv) norma-fim; (v) direito fundamental que alberga os valores estabilidade, previsibilidade, certeza e confiabilidade no seu âmbito de proteção; e (vi) norma que contribui de forma direta e imediata para a solução de casos concretos; se tudo isso fez parte das suas reflexões é porque o trabalho atingiu sua finalidade maior: transformá-lo em um operador do direito que, tal qual o esquimó em relação à neve, possui horizontes mais amplos no cenário da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- 1 WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.
- 2 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.
- 3 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- 4 PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- 5 ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- 6 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- 7 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- 8 MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.
- 9 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- 10 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- 11 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.
- 12 MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário**: princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

- 13 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- 14 BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- 15 BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.