

INTRODUÇÃO

A teoria dos princípios, longe de *modismo* teórico, é perspectiva peculiar nascida da crítica ao positivismo extremado (o qual, segundo Ronald Dworkin, concebe o direito como conjunto de *regras*), apta a prevenir contra o senso comum teórico dos juristas¹ acerca dos princípios jurídicos, sua eficácia e seus modos de aplicação.

Em sede de Direito Tributário, *ramo didático* do Direito (dado que o fenômeno jurídico é linguístico e único²), a teoria dos princípios traz inúmeras novas perspectivas acerca da relação entre Fisco e contribuinte. Trata-se de uma necessidade à doutrina tributarista a análise, sob essas novas perspectivas, da tensão constitucional existente entre ambos, bem como a eficácia dos direitos fundamentais sobre o legislador ordinário, o que leva à interessante discussão entre princípio democrático da competência tributária (legislador ordinário) e proteção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Entre os temas relevantes nessa perspectiva de tensão da relação jurídico-tributária a nível constitucional, revela-se o princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Assim, tem-se como mister desse trabalho tratar das premissas básicas da teoria dos princípios (capítulo 1) e de analisar o sistema constitucional tributário, com o fito de encontrar a determinação normativa da segurança jurídica tributária (cap. 2). Essa determinação constitucional é de grande valia para a tomada de posições em diferentes casos práticos, atinando-se o presente papel a questões ligadas à suspensão de exigibilidade do crédito tributário (cap. 3 e 4).

Primeiramente, pois, trata-se da consideração da segurança jurídica como o direito fundamental do contribuinte da sua legítima expectativa perante a lei, especificando-se o subsistema em que está inserido, bem como as normas fundantes e subordinadas, o que somente será possível após breve remissão à teoria dos princípios, no que for relevante para tal análise.

¹ STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 219.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 08 e 14.

1. PRINCÍPIOS E REGRAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Pode ser apontado que a premissa maior da teoria dos princípios, teoria notável ao cumprimento dos direitos fundamentais, é a natureza do conceito *semântico* de norma, não desnecessariamente introduzido por autores pertinentes, como Robert Alexy³, Humberto Ávila⁴ e Paulo de Barros Carvalho⁵, os quais preconizam incessantemente a diferença entre texto normativo e norma e a falta de correspondência biunívoca entre ambos, bem como outros efeitos dessa premissa tão olvida pelos teóricos do direito num dogmatismo cego e utilitarista.

De outro lado, o lastro *dialógico* do Direito (como fenômeno comunicacional) preconiza investigações valiosas perante a ciência e a argumentação jurídica, assim como a busca por uma solução correta ou cabível nos dispositivos normativos – o direito positivo vertido em linguagem específica: a que se volta à prescrição, à disciplina do comportamento humano intersubjetivo.⁶

Todas essas perspectivas, pois, tem origem em uma virada linguística do Direito, reiterando-se o momento de positivação das leis, bem como a qualificação do momento *aplicativo*. A atividade jurídica é caracterizada como um processo de compreensão de textos normativos à aplicação a diversos setores da vida, dado que a finalidade última do direito é o regramento das práticas sociais sendo uma das práticas sociais.⁷

Assim é que se volta o Direito à questão hermenêutica. Autores como Alf Ross,⁸ Karl Larenz,⁹ Ronald Dworkin¹⁰ e Robert Alexy asseveram a necessidade de aplicação dos textos legais, unindo a essa tarefa interpretativa a tarefa argumentativa: *o conceito de norma é semântico*. Por sua vez, Tércio Sampaio chega a teorizar sobre o nível *pragmático* da comunicação normativa.¹¹ Como precursor dessa perspectiva tem-se o próprio Hans Kelsen, o qual apregoou a existência de um *quadro de normas aplicáveis* a ser construído pela Ciência do Direito, a partir da

³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. Coleção Teoria e Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 53-54.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007 p. 33-34.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 08. No mesmo sentido, CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1187; HART, Herbert L.A. *O Conceito de Direito*. 5ª Ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 17.

⁶ CARVALHO, *Op. Cit.*, p. 02.

⁷ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 88-89.

⁸ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p. 184-185.

⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 4ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 282.

¹⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 40 e 64. Também: DWORKIN, *Op. Cit.*, p. 81-82.

¹¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

interpretação dos textos legais. O quadro seria um rol de *possíveis normas, interpretações, diante do texto a ser aplicado*.¹²

Há de se ter em conta que há normas e enunciados normativos e, de todo modo, norma é o significado de um enunciado normativo.¹³ Há, mesmo, normas sem enunciados, como o caso das luzes de um semáforo.

Isso faz com que fique claro que o conceito de norma é, em face do conceito de enunciado normativo, o conceito primário. É recomendável, portanto, que os critérios para identificação de normas sejam buscados no nível da norma, e não no nível do enunciado normativo.¹⁴

Para Karl Larenz, a regra do Direito tem a forma lingüística de ‘proposição jurídica’ (completa e incompleta) que enuncia as regras, partindo-se do texto e utilizando-se a linguagem para se expressar.¹⁵ No mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

A norma jurídica, da qual fala o jurista, é, portanto, *verdadeira construção teórica da própria ciência jurídica*, em que os diferentes mecanismos estabilizadores manifestam, idealmente, uma congruência consistente. É isso que lhe permite fazer suas classificações, suas distinções, suas sistematizações. Contudo, para isso, ele precisa de uma linguagem própria, com conceitos operacionais que lhe dêem condições de realizar o recorte teórico da realidade.¹⁶ [grifo nosso]

Importante considerar, de outro lado, a existência de uma *situação hermenêutica*. A moldura kelseniana nada mais é do que a referência (inconsciente, é verdade) ao conjunto de interpretações possíveis no âmbito de dada *situação hermenêutica*. O “uso lingüístico público” (ou *tradição*) já indica ao intérprete (ao lhe formar a pré-compreensão) as possibilidades interpretativas possíveis (em plano muitas vezes inconsciente), preparando a atividade criativa desse mesmo intérprete, a qual pode inovar ao questionar seus pré-conceitos, auxiliando o desenvolvimento do *espiral hermenêutico*.¹⁷

A partir dos argumentos expendidos, pode-se asseverar que a norma é o produto da reconstrução dos sentidos de um texto normativo. Diz-se ‘normativo’ pois está ínsito no

¹² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª Ed. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 390-391.

¹³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. Coleção Teoria e Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 53-54.

¹⁴ Idem, p. 54. A mesma crítica se faz à teoria sobre a eficácia da norma partindo-se *apenas* do enunciado normativo, como o faz José Afonso da Silva.

¹⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 4ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 350.

¹⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão dominação*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 114.

¹⁷ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. v. 1. 3ª Ed. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 401. Para uma aprofundamento da teoria de Gadamer e seus possíveis liames com a teoria do Direito, v. SCHROTH, Ulrich. *Hermenêutica Filosófica e Jurídica*. In: HASSEMER, Winfried; KAUFMANN, Arthur. (Org.) *Introdução à Filosofia do Direito e à teoria do direito contemporâneas*. 2ª Ed. Tradução de Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 380-385. Especialmente em sede de Orçamento Público, v. ANJOS, Pedro Germano dos. A filosofia hermenêutica de Hans-Georg Gadamer e as escolhas orçamentárias de políticas públicas. *Revista Prismas: Direitos, Políticas Públicas e Mundialização*, UniCeub – Brasília, v. 6, n. 2, p. 265-303, jul./dez. 2009.

ordenamento jurídico positivo, como ‘instrumento introdutor de normas’, como bem observa Paulo de Barros Carvalho.¹⁸

A definição do texto põe em relevo a componente adscritivo-decisória da interpretação, afastando-se de uma concepção de interpretação como atividade meramente cognoscitiva ou dirigida ao conhecimento. A actividade do intérprete (discurso do intérprete) reconduz-se à seguinte *forma standard*: “T” significa “S”, em que T é a variável do texto normativo (enunciados) e S a variável do sentido ou significado atribuído pelo intérprete ao texto.¹⁹

Há, além, uma estrutura normativa específica debatida por Tércio Sampaio Ferraz Jr., a *mensagem* e o *cometimento*. A aplicação do texto jurídico gera uma proposição, que é a *significação* do receptor, não o *significante* do emissor. A mensagem, nesse sentido, ocorre em dois níveis: o da relação de cometimento e o do conteúdo ou relato. A primeira se expressa digitalmente por meio dos operadores lingüísticos deônticos (proibido, permitido, obrigado) e o segundo é constituído por descrições de ações, de suas condições e suas conseqüências.²⁰

Em virtude do eixo temático desse capítulo, faz necessário asseverar que a perspectiva quanto às finalidades ou quanto à conduta devida influenciam sobremaneira na distinção de uma norma em regra ou princípio. Ronald Dworkin envidou por inaugurar uma nova fase do pensamento jurídico, baseado na identificação de tipos de máximas jurídicas, diferentes das regras. Os princípios (em sentido estrito) são padrões cujo objetivo é conceder justiça ou equidade, ou ainda qualquer dimensão da moralidade, já que para Dworkin a moral é parte essencial do jurídico.²¹

Enquanto a regra segue um “tudo ou nada” (*all or nothing*), oferecendo descritivamente as condições de aplicação, o princípio enuncia “uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas [ainda assim] necessita uma decisão particular.”²² [grifo nosso]

Ademais, para Dworkin os princípios possuem uma dimensão diversa – a de peso ou importância. As regras são apenas funcionalmente mais importantes, mas não qualitativamente, enquanto partes do mesmo conjunto.²³ Os princípios, pelo contrário, decorrem da “compreensão do que é apropriado, desenvolvida pelos membros da profissão e pelo público ao longo do tempo.”²⁴ Depreende-se assim que Dworkin tem uma concepção de princípio *indutiva e histórica*, respectivamente porque são *depreendidos* das regras positivas e são produtos históricos.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, 56-57.

¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1187.

²⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 49-54.

²¹ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 36.

²² Idem, p. 41.

²³ Nesse sentido, regras extraídas de uma Lei Ordinária entre si não seriam mais importantes. Porém, se o ordenamento contempla regras de autoridade superior, essas prevalecem em relação às primeiras. Idem, p. 42-43.

²⁴ Idem, p. 64.

Por sua vez, Robert Alexy aduz que os princípios têm caráter *prima facie*,²⁵ trabalhando com a possibilidade de criação de exceções às regras através da relevância de um princípio, seja pela finalidade atribuída à regra, seja pela existência de princípios formais.²⁶

A distinção de Robert Alexy se baseia, assim, qualitativamente conforme o conteúdo: princípios são normas as quais ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, enquanto regras são normas cumpridas através do modo por elas descrito: “contém determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.”²⁷

De outro lado, são caracterizados pelo modo de sua satisfação: em graus *variados* e conforme possibilidades jurídicas e fáticas. As possibilidades jurídicas são determinadas pelos princípios e regras colidentes.²⁸

O próprio autor salienta que a característica dos princípios de constituírem mandamentos de otimização em sentido lato, englobando, além dos deveres, as permissões e as proibições, é o que difere a sua concepção da teoria de Dworkin.²⁹ Não contêm um mandamento definitivo, mas apenas *prima facie*: apresentam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas. As regras, de outro lado, são razões definitivas, criadas de modo consentâneo com os princípios atinentes à matéria.

Por isso Alexy delimita que princípios e regras são *razões* para se chegar a um juízo concreto de dever-ser. Afirma a possibilidade dos princípios servirem como fundamentos a ações, sem sofrerem intermediação de regras *legisladas*. Porém, para serem aplicados diretamente há de se ter relações de precedência, as quais são propriamente *regras*, criadas já na aplicação do direito pelos Tribunais. Segundo o referido autor, entre o princípio, direito *prima facie*, e o direito definitivo nele fundamentado, há definição de uma relação de preferência, a qual é, segundo a lei de colisão, a definição de uma regra.

Nesse sentido, é possível afirmar que sempre que um princípio for, em última análise, uma razão decisiva para um juízo concreto de dever-ser, então esse princípio é o fundamento de uma regra, que representa uma razão definitiva para esse juízo concreto. Em si mesmos princípios nunca são razões definitivas.³⁰

Diante do quanto dito, no processo de compreensão das regras há pontos de partida *a priori* inafastáveis, enquanto que no dos princípios há pontos de partida somente *a posteriori* identificáveis, ou seja, no trato com os casos.

²⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 104.

²⁶ Alexy, em razão do casuismo, apregoa que as cláusulas de exceção são inumeráveis. Idem, p. 104-5.

²⁷ Idem, p. 91.

²⁸ Idem, p. 90.

²⁹ Idem, nota de rodapé à p. 91.

³⁰ Idem, p. 108.

A regra da instituição de um tributo, assim, possui pontos de partida inafastáveis: dado certo evento, surge a obrigação de pagar tributo como consequência, na medida em que se qualifique aquele como *fato gerador* (seja descrito como *fato tributário* pela autoridade competente na *hipótese tributária*).³¹ As condutas (1) permissiva ao ente fazendário de cobrar e (2) obrigatória do contribuinte em pagar são evidentes, dada a *fenomenologia da incidência da norma tributária*.³²

O princípio da igualdade, para ser aplicado, requer elementos somente identificáveis quando da análise de um caso e da insuficiência de regras. A violação ou promoção da igualdade somente pode ser analisada frente a uma medida específica e os condicionantes fáticos. No exemplo de se saber se as cotas raciais nas universidades violam a igualdade ou a promovem, apenas pode-se chegar a uma justificação para diferenciar baseada na história do povo brasileiro, no comportamento das etnias, nos critérios de aprovação, nas consequências das decisões.

Outro autor importante para a compreensão dos princípios é Claus Wilhelm Canaris. Além do elemento axiológico, os princípios recebem o seu conteúdo através do processo dialético de *complementação e restrição* recíprocas.³³ Com isso pode-se falar em sobreprincípios e subprincípios. Ele explica a existência de princípios gerais, na perspectiva relacional, porque acompanha a existência de sistemas e subsistemas: um princípio geral para o subsistema não detém generalidade para o sistema total (p. ex., um princípio geral de direito sucessório pode não o ser para o sistema de direito civil). De qualquer forma, há uma interpenetração de sistemas e, conseqüentemente, relações entre princípios que os constituem:

Em qualquer caso, uma parte dos princípios constituintes do sistema mais pequeno penetra, como “geral”, no mais largo e, inversamente, o sistema mais pequeno só em parte se deixa, normalmente, retirar dos princípios do mais largo. Assim, modifica-se a “generalidade” dum princípio com a perspectiva do ponto de vista.³⁴

Assim sendo, a identificação dos princípios modifica o próprio cabimento do sistema considerado e um escalonamento entre sobre e subprincípios deve ser coerentemente realizado, pois “[...] é sempre decisiva a questão de quais os princípios jurídicos que se devem considerar constitutivos para a unidade interior do âmbito parcial em causa, de tal modo que a ordem dele seria modificada, no seu conteúdo essencial, através de uma alteração num desses princípios.”³⁵

De outro lado, há necessidade de se entender a existência de subprincípios (e logo a relação de *sobrejacência*)³⁶ para o próprio modo de realização dos princípios jurídicos. Claus Canaris

³¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 276.

³² *Idem*, p. 278.

³³ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3ª Ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 92-93.

³⁴ *Idem*, p. 79.

³⁵ *Idem*, p. 80.

³⁶ Eficácia interna indireta dos princípios, cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 98.

aduz percucientemente que os princípios sempre “precisam, para a sua realização, de uma concretização através de subprincípios e valores singulares, com conteúdo material próprio.”³⁷

A *sobrejacência*, portanto, identifica o sentido de abrangência de determinado princípio, tanto em relação aos bens protegidos quanto às outras normas que cumpram finalidades parciais do mesmo como estado de coisas global, já que princípios não tem *pretensão de exclusividade*.³⁸

Logo, a *sobrejacência* identifica o sentido da gradual concretização dos comandos normativos, do direito *prima facie* ao direito definitivo. Por exemplo, ninguém pode negar que a Constituição de 1988 garante a segurança jurídica do contribuinte. Tal princípio requer um estado de coisas tal que o contribuinte (sujeito passivo do tributo) possa proteger seu patrimônio prevendo a carga tributária com antecedência. Não obstante, há outros princípios e regras que cumprem tal desiderato, cada um à sua maneira, verificáveis a partir do art. 150 da CF/88.

Na doutrina de direito tributário, a diferença entre regras e princípios não encontra uma uniformidade: acompanha a dualidade da teoria tradicional entre as perspectivas. Uma visão é a de que os princípios são normas abstratas basilares do ordenamento (*valores*); outra, de que princípios são normas que promovem determinado estado de coisas.³⁹

A idéia de complementaridade e de pouca descritividade é identificada pela doutrina, mesmo que de forma abstrata, pela conceituação de *princípio* como *elemento basilar do direito*, mandamento nuclear do sistema jurídico. Tal concepção teórica aproxima o princípio do valor, enfraquecendo a noção de princípio como espécie de norma jurídica, pressuposto das teorias atuais de Ronald Dworkin, Robert Alexy, no que desenvolvidos e estudados por J. J. Canotilho e Humberto Ávila em língua portuguesa.

Exemplo em sede de direito tributário da concepção do princípio como *valor* de um sistema com função eminentemente hermenêutica (atente-se para a abstratividade da sua própria conceituação, o que dirige ao enfraquecimento do teor normativo) é a teoria de Roque Carraza:

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de proeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁴⁰

Após incitar ao aplicador do direito o método sistemático de interpretação da Constituição (divisão do Direito em sistemas, inclusive o tributário),⁴¹ o referido autor em outro excerto é mais contundente acerca da sua concepção de princípio: “As próprias normas constitucionais, sempre

³⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3ª Ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 88.

³⁸ Idem, p. 90.

³⁹ Nova perspectiva, especificamente do princípio da capacidade contributiva, foi ensaiada em ANJOS, Pedro Germano dos. Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Revista dos Tribunais, ano 17, n. 87, p. 215-266, jul-ago/2009.

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

⁴¹ Idem, p. 49.

que possuem pluralidade de sentidos, devem ser interpretadas e aplicadas de modo consentâneo com os princípios da Carta Fundamental, que, justamente por sua superior dignidade, lhes servem de balizas.”⁴²

Nesse teor, também Sayonara Cavalcante, para quem a segurança jurídica constitui

[...] conjunto de princípios que, no Direito Tributário, operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, a manutenção de situações concretas que precisam se perpetuar no tempo, para oferecer estabilidade, certeza e confiança aos contribuintes, constituindo-se, assim, em um valor de carga axiológica superior à do próprio princípio.⁴³

De outro lado, a concepção de Paulo de Barros Carvalho, a qual mais se aproxima da teoria dos princípios, ao instituir a diferença entre princípios como *valores* e como *limites objetivos* (normas). O princípio como limite objetivo é uma regra de *fácil percepção*, de fácil construção de sentido diretivo, a exemplo da anterioridade. Conforme ele, a mera análise da linguagem competente basta a fim de atestar-se o respeito ou desrespeito ao limite objetivo, não cabendo ponderação e sim o dualismo de lícito ou ilícito na sua aplicação.⁴⁴

Já o princípio como valor possui dez características peculiares, todas ausentes nos limites objetivos, com Miguel Reale: a *bipolaridade* (correspondência de um valor negativo ao *desvalor*); *implicação* (*desvalor* e valor se implicam reciprocamente); *referibilidade* (o valor sempre importa em uma tomada de decisão – referibilidade a um caso concreto); *preferibilidade* (possibilidade de ponderação preferencial entre um valor e outro - subjetivismo); *incomensurabilidade*; *hierarquia*; *objetividade* (requerimento de objetos da experiência para se manifestarem – como qualidades aderentes predicadas pelos sujeitos a objetos reais e ideais); *historicidade* (evolução histórica na descoberta de valores); *inexauribilidade* e *atributividade* (são atribuídas subjetivamente a um objeto, sendo inexauríveis).⁴⁵

Paulo de Barros Carvalho ainda anota que os limites objetivos perseguem fins, os quais são os valores.⁴⁶ Desse modo, pode-se falar que os limites objetivos não são valores, mas se voltam para realizá-los, de forma mediata. Nesse passo, a fim de se exemplificar, capacidade contributiva, não-confisco, segurança jurídica e isonomia seriam *princípios na acepção de norma jurídica que estatui valores a serem alcançados*.

Já legalidade, anterioridade, irretroatividade, tipologia tributária e indelegabilidade de competência são princípios na acepção de normas privilegiadas que estatuem *limites objetivos* à atuação de órgãos, meios para a aplicação jurídica dos valores.

⁴² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 50.

⁴³ CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária e sua interface com o Princípio da Proteção à Confiança. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 113-119, jul./set. 2009, p. 118.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159 e 163.

⁴⁵ Idem, p. 159-162.

⁴⁶ Idem, p. 163.

Salvo a não coincidência terminológica, pode ser feito um paralelo com a teoria dos princípios, no sentido de identificar os *limites objetivos* como *regras jurídicas*, pois prescrevem condutas a ser tomadas. O conteúdo normativo a ser cumprido já é descrito, sendo normas sujeitas à regra de aplicação do *tudo ou nada*.

Já os princípios aproximam dessa conceituação de valores, porque não prevêm a conduta a ser concretizada pelo destinatário. Mas sendo subordinadas a processos de aplicação mediante *ponderação*, devem ser simplesmente denominados *princípios*, os quais implantam estados de coisas a serem alcançados,⁴⁷ são complementares e recíprocos entre si, o que leva à *sobreposição*, são normas sujeitas ao modo *mais ou menos* de aplicação, restringíveis conforme a lei de sopesamento (quanto mais importante for a razão do princípio em determinado caso, menos deve ser restringido em sua eficácia face outro princípio de razão, naquele caso, menos afetada em sua eficácia pela medida adotada).

Vale, por fim, apontar que princípio e valor se diferenciam por estarem em planos diversos, respectivamente o deontológico (o que é devido) e o axiológico (o que é melhor). Nesses dois modelos, de valor e de princípio, o que é *prima facie* melhor pode ser *prima facie* devido, daí a interpenetração dos modelos no Direito. Porém, se a perspectiva é *jurídica*, o modelo de princípios deve ser escolhido, por se referir diretamente ao que *deve ser* e por suscitar menos interpretações equivocadas sobre a medida a ser seguida que o conceito de valor.⁴⁸

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 35-64.

⁴⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. Coleção Teoria e Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 153.

2. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O princípio da segurança jurídica é uma norma geral e abstrata da Lei Fundamental. Como toda norma desse teor exerce papel relevante de fundamento de validade de todas as demais, indicando rumos e caminhos que as regras inferiores deverão de seguir.⁴⁹

Sua posição normativa é a de norma-princípio de primeiro grau (objeto da aplicação), principalmente porque não descreve diretamente as condutas a serem alcançadas, mas um estado de coisas a ser constantemente buscado pelos cidadãos e aplicadores do direito. Trata-se da idéia de previsibilidade e proteção de fundadas expectativas, quanto aos efeitos jurídicos da regulação das condutas intersubjetivas.

Como visto acima, não se trata de *regra*, pois pode ser aplicada a segurança através do sopesamento de razões, de modo *mais ou menos*, e ademais, o seu caráter de complementaridade e reciprocidade com outros princípios e regras do subsistema tributário é evidente.

Aliás, esses dois últimos elementos são enaltecidos por Paulo de Barros Carvalho ao tratar da segurança tributária como aspecto da certeza do direito no sentido de previsibilidade, em que “os destinatários dos comandos jurídicos hão de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes.”⁵⁰

Para ele, a segurança decorre de *fatores sistêmicos* que utilizam o princípio da *certeza do direito* de modo racional e objetivo, com o específico objetivo de implantar o ideal de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, o que “tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”⁵¹

O princípio possuiria uma bidirecionalidade passado/futuro, imprescindível à segurança,⁵² alimentada pela irretroatividade da lei (proteção da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido) e por mandamentos impositivos da conduta estatal relativos ao futuro, como legalidade, anterioridade e respeito às normas gerais.

De outro lado, para Roque Antônio Carraza, a certeza do direito e a igualdade são indispensáveis à obtenção da segurança tributária, desembocando na *confiança* que as pessoas devem ter no Direito, já que “submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, mai-ago/2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em 10 out. 2008, p. 18.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 165-166.

⁵¹ *Idem*, p. 166.

⁵² *Idem*, p. 166.

possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa.”⁵³

Conforme Humberto Ávila, como sobreprincípio a segurança jurídica possui uma *dimensão formal-temporal* e uma *dimensão material*. É relevante na medida em que exige que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais. Isso, muito embora não seja possível uma previsibilidade absoluta, pois a aplicação de qualquer norma jurídica depende de um juízo sobre a realidade, ou seja, as normas estão vinculadas a condições ontológicas fáticas.⁵⁴

Pela primeira dimensão, é atendida a segurança caso se atente para exigências formais e temporais de eficácia da norma jurídica impositiva. Trata-se de reconhecer a importância de regras trazidas por seu influxo. Desse modo, é *sobreprincípio* das regras da legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e proteção do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

Pela segunda dimensão, o conteúdo normativo deve ser analisado, com o fito de se investigar a pertinência com o ideal de previsibilidade do contribuinte. Trata-se do dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público, conforme Humberto Ávila. O referido princípio deve ter assim quatro componentes: estabelecimento, pela linguagem da lei, dos pontos de partida essenciais da obrigação tributária; a vinculação do juiz e da administração aos *significados preliminares mínimos da lei*; devido processo; e método *determinado* para decisões jurídicas.⁵⁵ Na terminologia de Cesar Garcia Novoa, trata-se a primeira dimensão da segurança e a formal (*segurança através do Direito*), e a segunda da segurança material (*segurança do Direito*).⁵⁶

Em vista disso, o princípio estudado é construído de duas formas.⁵⁷ Primeiro, interpreta-se dedutivamente o princípio do Estado de Direito (art. 1º da CF/88).⁵⁸ Segundo, pela interpretação indutiva das regras constitucionais concernentes ao art. 5, XXXVI (ato jurídico perfeito, coisa julgada, direito adquirido); 5º, II e 150, I (legalidade); 150, III, ‘a’ (irretroatividade); e 150, III, ‘b’ e ‘c’ (anterioridade).

Conforme Souto Maior Borges, “todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais, buscam, em última análise, assegurar, literalmente: ‘tornar seguros’ os direitos que

⁵³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 442.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 312.

⁵⁵ *Idem*, p. 313.

⁵⁶ NOVOA, Cesar Garcia. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 72.

⁵⁷ ÁVILA, *Op. Cit.*, p. 312.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 4, out-nov/2005. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>> Acesso em 04 mar 2010, p. 03.

esse dispositivo adnumera: um experimento de realização da justiça.”⁵⁹ Nesse âmbito, é necessário salientar que não somente a lei promove a segurança. Os atos normativos de outra natureza, como a sentença judicial, também se enquadram na obrigatoriedade, já que fazem parte da disciplina jurídica a ser enaltecida aos cidadãos. Nesse teor, a Súmula Vinculante é instrumento hábil para a segurança, já que cristaliza o entendimento a respeito de interpretação a ser dada a certos dispositivos, inclusive constitucionais. Uniformiza e vincula as instâncias do poder público com relação a determinada matéria. Por isso, contribui para a previsibilidade dos contribuintes guardar as legítimas expectativas do mesmo.

Segundo Borges, aliás, segurança não quer dizer proibição à irretroatividade: “A segurança tributária não se reduz [...] à proibição de leis tributárias retroativas. Bem por isso ela é sintaticamente dependente de outros direitos e garantias constitucionais. Nenhuma segurança sem justiça tributária; nenhuma segurança sem legalidade.”⁶⁰

Assim é que o autor requer uma ligação entre segurança com a *igualdade* garantida pelo Estado de Direito, necessariamente interpretada em um sistema constitucional aberto, já que

[...] sem isonomia não há segurança, nem Estado constitucional, porque a igualdade não se confina aos direitos e garantias individuais, espraiando-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si. A segurança jurídica na criação e aplicação do tributo é apenas uma particularização desse quadro mais amplo.⁶¹

Desse modo, há de se apontar como *sobreprincípio* da segurança jurídica o princípio do Estado de Direito.⁶² Ele gera várias obrigatoriedades, dentre elas a segurança jurídica em matéria tributária, referente à obrigatoriedade de limitações ao poder de tributar a fim de equilibrar a tensão existente e pressuposta pela relação jurídico-tributária, qual seja, entre Estado e contribuinte.

Além, o direito de propriedade (depreendido do art. 5º, XXII) e de liberdade (art. 5º, II, IV, VI, XIII, XV) fornecem elementos relevantes, em razão do que o patrimônio e o direito de ir e vir dos cidadãos não deve ser obstaculizado pela atividade tributária sem a necessária fundamentação constitucional: a segurança jurídica, logo, pelo ideal de previsibilidade nele estampado, é norma que auxilia na proteção da liberdade e da propriedade do indivíduo, ao facultar obrigatoriedades ao legislador tributário a fim de não onerar negócios por meios surpresos, acabando com o planejamento financeiro dos cidadãos.

⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 11, fev/2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 27 abr/2008, p. 02.

⁶⁰ *Idem*, p. 02.

⁶¹ *Idem*, p. 06.

⁶² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 308; Questão de Ordem na Petição 2.900-RS, STF, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 27/05/03, DJ 01.08.03, p. 142. In: Informativo do Supremo Tribunal Federal n. 310. Também cf. NOVOA, Cesar Garcia. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 30.

Como subprincípios, tem-se o ideal de proteção das relações jurídicas perfeitas (art. 5º, XXXVI), a universalidade da jurisdição (5º, XXXV) e o *princípio* da legalidade (processo legislativo prévio, explicativo, democrático).

Como regras subjacentes, a legalidade (a simples reserva de lei formal), a irretroatividade e a anterioridade, além da tipicidade e da especificação da hipótese normativa tributária. O respeito a tais regras acarreta, sem dúvida, tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação, preconizando o apoio popular ao governo e o teor democrático da política tributária.⁶³

Além, há obrigatoriedade de procedimento legal rigoroso sobre administração tributária (como o lançamento) a fim de proteger a expectativa do contribuinte ao delinear a competência da Fazenda, não permitindo qualquer arbitrariedade.⁶⁴ “A segurança jurídica, com o seu corolário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada (ou da determinação), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e da analogia *in peius*.”⁶⁵

Por fim da caracterização sobre a segurança jurídica tributária, vale colacionar a diferença, com sustento na teoria de Reinhold Zippelius, explicada por Garcia Novoa entre segurança de *orientação* e de *aplicação*. A primeira reitera os requisitos do ordenamento estruturalmente correto, na dimensão formal e material. Na dimensão formal (*através do Direito*) estão a positividade, a pré-existência das regras a serem seguidas (anterioridade), a publicidade efetiva e a pretensão de definitividade.⁶⁶

Já na dimensão da segurança material (segurança do Direito), a segurança de *orientação* é alcançada quando há descrição típica do pressuposto de fato (*delimitação material da hipótese de incidência*) e quando se gera uma certeza sobre a definição das conseqüências do pressuposto (*delimitação material da relação tributária*).

O autor enaltece ainda que a segurança de orientação apenas se completa quando se predica a esses requisitos a segurança do próprio ordenamento: logo, a segurança da norma em si considerada depende muito da construção de todo o ordenamento em que ela está inserida.

Por outro lado, quando Novoa discorre sobre *segurança de aplicação*, tem em conta as atividades materiais dos aplicadores do Direito, princípios, critérios ou técnicas de aplicação do Direito, especialmente referentes à metodologia aplicativa.⁶⁷ A atuação do Judiciário e da Administração seriam suficientemente seguras quando se desenvolvessem com publicidade

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 195.

⁶⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 442-443.

⁶⁵ Idem, p. 444.

⁶⁶ NOVOA, Cesar Garcia. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 75-78.

⁶⁷ Metanormas: normas sobre aplicação de outras normas. Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 121-122.

(transparência) e concluíssem o procedimento em prazo razoável, evitando situações de pendência. Nisso está a segurança de aplicação, pois existem normas que regulam a publicidade do procedimento e a celeridade do mesmo (prazos máximos).

Ainda, o Judiciário cumpre a segurança de aplicação quando toma em consideração as situações em que resulte difícil ao cidadão prever qual a norma aplicável ao seu comportamento, ou como a mesma, uma vez obscura, poderá ser aplicável ao seu caso. O direito brasileiro tem um exemplo de segurança de aplicação já inserida na lei: trata-se da vinculação da Administração à consulta nos termos em que foi proferida.

3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1. DEPENDÊNCIA A UMA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA

Após discutir-se a conformação dos princípios em matéria tributária e, em especial, o cabimento e o conteúdo do princípio da segurança jurídica tributária, pode-se analisar a sua relação com as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com o fito de demonstrar a exigência constitucional nesse âmbito, ou seja, quais conseqüências são autorizadas constitucionalmente para os atos de suspensão, diante das legítimas expectativas concedidas ao contribuinte.

Primeiramente, no entanto, vale considerar uma introdução sobre o fenômeno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Exigibilidade*, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN, significa a aptidão de um ato administrativo, o qual constitui uma relação obrigacional tributário em termos pecuniários, em ser exigido do contribuinte através da própria via administrativa. Na hipótese do artigo 151, portanto, trata-se de suspensão dessa exigibilidade, não do próprio crédito. Bem posto, assim, o entendimento de Maria Leonor Leite Vieira:⁶⁸

Na verdade suspende, tão somente e a rigor, a possibilidade de ser ele exigido e não o próprio crédito; ele [...] permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do mesmo diploma legal.

Desse modo e a rigor, a exigibilidade do crédito tributário referida no dispositivo pressupõe a existência de um lançamento tributário (crédito constituído), pronto a ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (vide art. 3º do CTN, *in fine*). Essa atividade administrativa é justamente a exteriorização da *exigibilidade*.

Aqui, pois, encara-se a *exigibilidade* como algo diverso da *exequibilidade*, embora seja seu pressuposto: somente um título exigível pode ser exequível. É que a exequibilidade é a aptidão de um título qualquer (no caso, administrativo) em ser executado, ou seja, exigível pela via judicial: qualquer das hipóteses do art. 585, do Código de Processo Civil.

Assim é que a Lei 6.830/80 sistematicamente indica a diferença entre título exequível e título exigível: a inscrição em dívida ativa é responsável pela referida certidão, a qual fará menção ao lançamento ou procedimento administrativo outro (no caso de reclamação ou recurso em sede administrativa fiscal). O título exequível é, pois, diverso do título meramente exigível em matéria

⁶⁸ VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39.

tributária. Aquele, a certidão de dívida ativa; esse, o auto de infração ou notificação fiscal do lançamento.

Em razão disso a obrigação tributária principal pode se originar de um fato gerador de tributo ou mesmo um fato ilícito: ambos são vertidos de forma separada em linguagem competente (notificação de lançamento e auto de infração, respectivamente), mas agrupados, pelo seu caráter pecuniário e por seu liame com um *fato tributário* (obrigação principal), na certidão de dívida ativa, com fins de execução fiscal e não mera exigibilidade administrativa.

O próprio art. 151 é explícito quanto à relação entre suspensão de crédito e obrigação principal:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da *obrigação principal cujo crédito seja suspenso*, ou dela conseqüentes.

Logo, a exigibilidade, aptidão do ato administrativo em ser exigível pela via administrativa (atividade *plenamente vinculada*), surge na lavratura do auto de infração ou da notificação do lançamento, de ofício, por declaração ou denúncia espontânea (descumprimento de dever instrumental ou existência de fato gerador); bem como na feitura e entrega das declarações pelo contribuinte, na hipótese do *autolancamento*, em que é vertido em linguagem o acontecimento, na esfera da vida, de um fato que é um caso da hipótese de incidência tributária, seguido do pagamento devido, “antecipadamente”. Mas, nunca é demais salientar, o marco necessário é o primeiro átimo de tempo *após* o vencimento.

O efeito da suspensão da exigibilidade é tal que obsta a *cobrança administrativa* do lançamento já feito (porque a suspensão pressupõe a existência do lançamento) ou por fazer, uma vez que apenas se pode suspender o que potencialmente é exigível: a exigibilidade apenas se dá a partir do lançamento, por uma de suas formas, podendo o contribuinte se antecipar ao feito do Fisco, por relevantes fundamentos.

Assim, a suspensão não obsta a lavratura do lançamento: inclusive, a decadência contra o Fisco corre normalmente. Mas, uma vez lavrado, o lançamento nasce em meio a uma suspensão da sua própria exigibilidade.

Não é o que acontece em relação à inscrição em dívida ativa: tal ato é impedido ao viger uma das causas de suspensão da exigibilidade. Isso se dá por três razões: primeiramente, a inscrição é ato o qual possui conseqüências muito graves para o indivíduo e o seu patrimônio, conseqüências essas que têm o caráter de verdadeiras sanções negativas contra o devedor tributário em mora.

Assim, a vigência de uma causa de suspensão já indica a controvérsia sobre o débito tributário, albergando dúvidas quanto a legitimidade do lançamento feito, sua quantificação, a mora ou, mesmo, a existência da relação tributária. Assim não é razoável que um indivíduo sofra

restrições em seu patrimônio e em sua liberdade por um débito pecuniário controvertido. Essa a causa principal das próprias causas de suspensão do art. 151, CTN.

De outro lado, a exequibilidade pressupõe a exigibilidade plena. Se a cobrança administrativa já está obstada, quanto mais a exequibilidade, principal consequência da inscrição em dívida ativa (tomar o lançamento válido ao título executivo), a qual é mais onerosa ao contribuinte, em razão por exemplo da possibilidade de *penhora*.

Um terceiro motivo seria a interpretação sistemática entre art. 151, *caput* e parágrafo único, e art. 201, ambos do CTN.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da *obrigação principal cujo crédito seja suspenso*, ou dela consequentes.
[...]

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a *proveniente de crédito* dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, *depois de esgotado o prazo fixado para pagamento*, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O art. 201 é explícito no que toca a subordinar a inscrição de dívida ativa ao *esgotamento do prazo fixado para pagamento*, a partir da cobrança administrativa plenamente vinculada, fixado *ex lege*, o que demonstra ter direito o contribuinte de pagar até o último dia do vencimento: a única forma de se constranger o patrimônio é após esse momento.

De outro lado, se tal cobrança administrativa (exigibilidade) encontra-se obstada por qualquer caso do art. 151, CTN, a inscrição apenas pode se dar após a desconstituição dessa causa. E mais: somente após a fluência de um prazo razoável para pagamento, após a decisão sobre a própria exigibilidade (a qual pode ser administrativa ou judicial, conforme a causa de suspensão), aludida pelo dispositivo, art. 201, *in fine*.

Desse modo, a suspensão do art. 151, CTN, não impede a lavratura do lançamento, mas obsta a inscrição em dívida ativa e a consequente execução fiscal, dela dependente. A rigorosa determinação das consequências advindas da suspensão de exigibilidade, assim, está intimamente relacionada com a *segurança jurídica*, pelo que o contribuinte deverá prever quando e como o seu patrimônio poderá ser afetado futuramente, dado que a causa de suspensão é sempre temporária.

De outro lado, vale considerar o teor do artigo o art. 161, do CTN, qual seja, “O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora [...]” e seu § 2º, “O disposto neste artigo não se aplica na pendência de *consulta* formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Trata-se de verdadeira hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quanto aos juros e multas de mora, a despeito de não estar presente nos incisos do art. 151, CTN, mas expressamente constante no mesmo Código. Logo, a pendência de consulta não é causa de suspensão do principal, apenas das sanções moratórias.

Necessário vincar, por ora, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário depende de uma norma individual e concreta a qual impeça a exigibilidade, seja impositiva dessa última, seja verificadora dos requisitos previstos em lei para tanto. Conforme preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho, “A norma geral e concreta, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta.”⁶⁹

Assim, todas as hipóteses do art. 151, CTN, dependem de uma interpretação da realidade e do direito aplicável, configurando um caso de aplicação do direito, mesmo que com uma derogada pretensão de definitividade, já que os atos de suspensão são por definição temporários, precários.

Interessante a perspectiva ilustrada por Daniel Monteiro Peixoto: as hipóteses do art. 151, CTN, são causas *impeditivas* do surgimento da exigibilidade, gênero das espécies autuação, inscrição e execução, e não meramente *suspensivas*. A coerência dessa acepção guarda vínculo com a teoria dos atos humanos de aplicação do direito como normas individuais e concretas. Os atos de exigibilidade seriam aplicação das *normas de desempenho da competência administrativa*, que estabelecem os pressupostos de fato ante os quais será obrigatório o exercício da competência para a produção de lançamento, inscrição e ajuizamento da execução fiscal.⁷⁰

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário enumeradas no art. 151 do CTN entram, negativamente, na composição do motivo legal de cada uma das normas de exigibilidade. Assim, tendo sido configuradas uma daquelas causas suspensivas, as normas de exigibilidade não podem ser aplicadas, não surgindo exigibilidade.⁷¹

Nesse ínterim, atos que promovem a suspensão (ou impedimento) necessariamente são *normas individuais e concretas*, uma vez que a aplicação do direito apenas pode ser alterada por outro ato de aplicação do Direito. De outro lado, trata-se de ato verificador de um fato da realidade (*causa externa* ao ato, mas somente eficaz através do ato, como linguagem competente) ou de ato modificador da realidade (*causa interna* e através do ato, como linguagem competente).

Isso, não obstante a desnecessidade de uma análise exauriente da realidade quando da suspensão: a tal aplicação impeditiva de exigibilidade basta a cognição sumária. Nem por isso, lembre-se bem, são atos desprovidos de legitimidade ou meros expedientes. São decisões interlocutórias, as quais devem, para serem concedidas, guardar requisitos específicos, com o fito de não proteger situações as quais não merecem a atenção do Direito no âmbito aplicativo.

Pelo artigo 151, pois, os atos que suspendem exigibilidade são, respectivamente aos incisos, o ato administrativo concessivo da *moratória*, o recebimento formal de recursos e reclamações em processo administrativo, a concessão de medida liminar em mandado de

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 401.

⁷⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2005, p. 614-616.

⁷¹ Idem, p. 628.

segurança e de medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações judiciais e o ato administrativo de concessão de parcelamento.

Veja-se que a hipótese veiculada pelo inciso II do referido artigo, o depósito do montante integral do tributo, apenas serve à caracterização de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito quando esse esteja em discussão judicial em que não foi requerida ou concedida medida liminar ou antecipatória. É comum, por isso, o depósito estar acompanhado de uma ação anulatória de débito fiscal ou declaratória de inexigibilidade (mesmo que haja desnecessidade de depósito simplesmente a fim de se ingressar com a referida ação).

Sobre esse último tema, vale colacionar brevemente que se trata de faculdade do contribuinte efetuar o depósito em ação declaratória ou em qualquer ação judicial tributária. A obrigatoriedade da sua existência circunscreve-se à hipótese de suspensão, nunca como preparo, pelo que se restringiria o direito de ação, a universalidade da jurisdição e a inafastabilidade do Poder Judiciário.

Tal depósito pode se efetuado de maneira preparatória ou incidental: no primeiro caso tão somente com o objetivo de impedir a correção monetária; no segundo também com o escopo de obstar a inscrição em dívida e a execução fiscal.⁷²

Assim, não há distinção qualquer entre o depósito judicial e a prestação de caução em dinheiro, no tocante à suspensão da exigibilidade, em razão até de economia processual e de celeridade na solução dos conflitos antes mesmo de chegarem ao âmbito judicial. Assim é que se justificam iniciativas como a da Justiça Federal de São Paulo, na Resolução nº. 58.⁷³

De outro lado, a sua existência paralela a um procedimento administrativo é ainda possível, mas desnecessária com o fito da suspensão, uma vez que a simples interposição do recurso administrativo já é causa de suspensão.

O que se revela importante, por ora, é a dependência da validade da suspensão (e até da sua realidade) aos atos formais que verificam a realidade da existência de uma causa de suspensão (notadamente os incisos II e III, do art. 151, CTN – *causas externas*) ou são a própria causa (I, IV, V e VI – *causas internas*), sendo, por isso, atos de aplicação do direito porque verificam a ocorrência de uma hipótese normativa e com isso podem gerar efeitos no âmbito jurídico, qual seja, o de impedir a atuação das normas de desempenho da competência tributária.

⁷² Cf. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 48.

⁷³ Idem, p. 49.

3.2. REGIMES JURISPRUDENCIAIS E LEGÍTIMA EXPECTATIVA DO CONTRIBUINTE

Após a análise da dependência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário a atos formais de aplicação do direito, trata-se de vinculá-los à esfera do contribuinte, o qual percebe a sua concretização jurídica e cria, inexoravelmente, uma expectativa legítima, de objeto diferenciado do que a concessão de benefícios fiscais, por exemplo.

Necessário vincar que os atos que verificam a realidade da existência de uma causa de suspensão ou são a própria são atos que iniciam a legítima expectativa do contribuinte, mesmo que de modo incompleto, precário em relação à cognição exauriente que deverá ser feita no futuro. Assim, faz parte da expectativa do contribuinte que a suspensão pôde ser concedida, haja vista a existência de argumentos/provas, em cognição sumária, a seu favor. Portanto, não se trata de expectativa quanto ao êxito, em razão da precariedade do ato de suspensão. Porém, trata-se de expectativa legítima a noção de que não será prejudicado pelo próprio ato de suspensão, ato lícito segundo o próprio Direito o qual o contribuinte recorre.

A situação é mais premente nesse sentido quando o ato de suspensão é um ato judicial. Conforme se pode inferir das relevantes asserções da teoria hermenêutica compreensiva (notadamente por meio de Hans Georg Gadamer), o ato de aplicação do Direito é uma interpretação *institucionalizada*. Se assim é, aquela interpretação será vinculante por meio da aceitação racional da sua argumentação, além de ser pré-aceita quando exteriorizada por um *ente competente*. Pode-se entender que é o argumento da autoridade, na explicação de Gadamer da pré-aceitação a qual decorre do reconhecimento: a autoridade, na verdade, é um atributo de pessoas que tem seu fundamento último num “ato de reconhecimento e de conhecimento: reconhece-se que outro está acima de nós em juízo e perspectiva e que, por conseqüência, seu juízo precede, ou seja, tem primazia em relação ao nosso próprio.”⁷⁴

Nesse passo, há necessidade de se ponderar sobre a existência de *regimes jurisprudenciais*, em que as decisões competentes têm um a *vigência aplicativa* a qual não pode prejudicar o cidadão que se apóia em determinado lastro interpretativo.⁷⁵

Há, pois, de se sustentar o raciocínio demonstrado no art. 161, §2º, do CTN para as decisões judiciais em matéria tributária. Conforme ele, o crédito não integralmente pago no

⁷⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer. v. 1. 3ª Ed. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 419.

⁷⁵ Sobre o conceito de regime jurisprudencial e de vigência aplicativa, v. ANJOS, Pedro Germano dos. *A vigência aplicativa dos regimes jurisprudenciais e a regra da coisa julgada*. RePro, 2010 (no prelo).

vencimento é acrescentado de juros de mora e penalidades cabíveis, além de medidas assecuratórias, exceto se restar pendente “consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pensamento diferente é obstar a confiança do contribuinte na atividade judicial, ou seja, gerar insegurança jurídica no domínio da *aplicação do Direito*. Trata-se de tipo de segurança que não se extrai na qualificação legal, mas no modo de sua aplicação, a partir da assunção de que os atos aplicativos também geram, por si mesmos, determinadas conseqüências jurídicas.

A existência do §2º do art. 161 do CTN já é um indício de como o aplicador do Direito deve agir perante a vigência de uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. O postulado já existe, basta apenas ser considerado durante a aplicação.

Desrespeitar a vigência aplicativa da norma individual e concreta fere a expectativa e a boa-fé do contribuinte, como no caso da revogação unilateral dos benefícios fiscais inválidos. Humberto Ávila, ao escrever sobre o tema, asseverou que a expectativa tanto pode ser gerada por ato de cunho geral quanto por ato jurídico individual. Esse último caso “ocorre quando o Poder Público tem contatos individuais com os particulares, especialmente por meio de atos administrativos, que instituem uma relação concreta de confiança na administração, por meio de seu representante, quanto ao seu cumprimento.”⁷⁶

O que falar, então, da confiança do contribuinte lastreada em previsão legal de suspensão da exigibilidade e apoio administrativo ou judicial de um pedido de cognição sumária pelo contribuinte?

A boa-fé, de outro lado, é identificada na atuação do contribuinte em realizar a conduta determinada administrativa ou judicialmente. Ora, se é o ente competente a determinar uma conduta conforme a lei e os fatos conhecidos (mesmo sumariamente), a efetiva observância da conduta requerida ou autorizada não pode, de maneira nenhuma, prejudicar o contribuinte tanto quanto não observasse a mesma. Observância e não observância de ordem judicial não podem ter a mesma conseqüência jurídica.

A segurança “postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico,” sendo um deles a “efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial.”⁷⁷ Desse modo, passa-se a rol das conseqüências dos atos de exigibilidade coerentes com o princípio da segurança jurídica de orientação e de aplicação do Direito e, ao final, a exemplificação de um caso, qual seja, o da cassação de liminar concessória de suspensão de exigibilidade.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 26 nov. 2008, p. 06.

⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 11, fev/2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 27 abr/2008, p. 02.

3.3. A NECESSÁRIA APLICAÇÃO *EX NUNC* DOS ATOS SUSPENSIVOS E REVISORES DA SUSPENSÃO

3.3.1. POSTERGAÇÃO DO VENCIMENTO DO TRIBUTO: POSSIBILIDADE DE LEVANTAMENTO DO DEPÓSITO

Como a suspensão do art. 151 ocorre em relação à exigibilidade, *posterga o vencimento*, o qual será novamente determinado em decisão cabível (art. 201). Isso decorre da visão da medida suspensiva como impedimento aos atos de desempenho da competência tributária: se a exigibilidade não pode ser desempenhada, não há vencimento possível (já que esse se revela o marco inicial da possibilidade de exigibilidade).

Nesse sentido e com a devida vênia, andou mal o Superior Tribunal de Justiça ao vincular o depósito judicial do montante do tributo ao êxito, impedindo o levantamento pelo contribuinte. Isso, uma vez que decisão *sem* resolução de mérito não significa ganho de causa para a Fazenda Pública. Essa, a única circunstância em que o levantamento poderia ser constringido, já que a decisão analisaria o mérito. Veja-se o EREsp 215589-RJ:⁷⁸

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL (ART. 151, II, CTN). EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. CONVERSÃO EM RENDA PELO ENTE TRIBUTANTE. PRONUNCIAMENTO DA 1ª SEÇÃO.

O depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado em seu favor, nos termos do consignado no art. 32 da Lei 6.830/80. 3. O cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluído por força de lei ou suspenso de acordo com o que determina o art. 151 do CTN. *Fora desse contexto o contribuinte está obrigado a recolher o tributo.* [...]

O depósito é simples garantia impeditiva do fisco para agilizar a cobrança judicial da dívida, em face da instauração de litígio sobre a legalidade da sua exigência. Extinto o processo sem exame do mérito contra o contribuinte, têm-se uma decisão desfavorável. O passo seguinte, após o trânsito em julgado, é o recolhimento do tributo.

Tal raciocínio, *data venia*, não é razoável. Além dos motivos asseverados acima em relação ao direito do contribuinte de pagar até a data do vencimento, a invocação feita pelo Ministro do art. 32, § 2º, Lei nº. 6.830/80 demonstra uma distorção interpretativa, ao arripio dos processualistas. *In verbis*: “§ 2º. Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.”

⁷⁸ STJ, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, Julgamento: 11/09/2007. Publicação: DJ 05.11.2007, p. 217.

Ora, o trânsito em julgado da decisão apenas se dá de forma material em se tratando de sentenças com resolução de mérito, sendo óbvio que o dispositivo assinalado fez menção a esse tipo de coisa julgada, por razões de segurança jurídica: a Fazenda não pode ter supremacia alguma, mesmo sendo o crédito tributário indisponível, uma vez que o lançamento é de teor unilateral.

Somente a sentença de mérito transita em julgado e somente após uma decisão desse tipo que pode determinar a conversão em renda para a Fazenda Pública, pela simples razão de que houve a anuência do Judiciário à pretensão do Fisco, sendo considerada correta, contra as alegações do contribuinte. Apenas nessas circunstâncias se pode determinar a conversão em renda, obstando o levantamento.

3.3.2. NÃO INCIDÊNCIA DE PRESCRIÇÃO

De modo que a exigibilidade está suspensa, não há que se falar em prescrição contra a Fazenda, suspendendo o prazo se já tiver tido início (efeito suspensivo da prescrição) ou impedindo a iniciação da contagem (efeito impeditivo).⁷⁹ A segurança jurídica, nesse âmbito, é vantajosa para a Administração tributária, uma vez que contra o seu crédito não pode ser contado o prazo prescricional durante o tempo em que aquele teve a exigibilidade suspensa.

O contribuinte tem a confiança resguardada, mesmo porque deve saber sobre a precariedade da decisão judicial ou administrativa quanto à exigibilidade do crédito em si, apenas não podendo ser prejudicado pela incidência de juros e multas.

3.3.3. NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS E MULTAS

Sobre a revogação de benefício fiscal inválido, a qual leva à cobrança do tributo, Humberto Ávila assevera que não podem ser impostas penalidades ao contribuinte faltoso, à argumentação de que “existindo um ato ou contrato administrativo em função do qual o contribuinte agiu, não se lhe pode ser imposta multa, porque não há comportamento a ser punido.”⁸⁰

Nesses casos, a observância pelo contribuinte de uma prática administrativa formalizada é capaz de afastar a imposição de penalidades, pela incidência do artigo 100, parágrafo único, do

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 840.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br/>>. Acesso em: 26 nov. 2008, p. 13.

CTN, segundo o qual a observância das normas referidas (atos, decisões, práticas e convênios administrativos), exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Apresentação aresto do STF, nas linhas do Ministro Aldir Passarinho: “Ora, embora seja certo que o ato normativo da CACEX não pode substituir o Decreto 49.779-61, não é menos certo que, ante o disposto no artigo 100 do CTN, há o importador de ater-se ao que dispõe o órgão competente, pois diz o aludido artigo 100.”⁸¹

Revela-se claro o liame da argumentação do referido jurista com a questão da observância pelo contribuinte de uma conduta lastreada em decisão judicial que suspendeu a exigibilidade. O contribuinte que aguarda o desfecho da ação que deu causa (inclusive administrativamente, no recurso ou reclamação) para agir, a pagar ou não pagar, não pode ser prejudicado mais à frente quando o seu tentame não é exitoso. Caso haja uma decisão em seu desfavor, a vigência aplicativa de um ato, tanto da Administração, tanto mais do Judiciário e do Legislativo, que concedeu suspensão da exigibilidade do crédito deve ser respeitada.

Se há previsão legal de suspensão e se um ato judicial lhe deu causa factualmente, não há falar-se em ilícito pelo não pagamento de tributo: o vencimento foi postergado, já que o contribuinte pode optar pelo pagamento ao final da querela administrativa ou judicial. O contribuinte, pelo art. 151 do CTN, não é obrigado a depositar o valor para poder discuti-lo. Perder essa garantia, a de que não sofrerá prejuízo maior do que o próprio tributo, mesmo se obter decisão contrária, é motivo inconstitucional de afastabilidade de acesso jurisdicional (art. 5º, XXXV, CF/88). Praticamente obriga-se o contribuinte a efetuar uma (o depósito), dentre as várias opções do art. 151, a fim de não perder maior patrimônio com a imposição de juros e multas retroativas.

Tal raciocínio, inclusive, já foi ensaiado pela doutrina: “Revogada a moratória, a penalidade só terá lugar se houve dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro,”⁸² o que pode ser aplicado para as demais causas de suspensão da exigibilidade do crédito.

Ademais, de se lembrar uma incoerência incabível: se a suspensão da exigibilidade do crédito é desconstituída plenamente, o mais coerente seria sustentar que, se o contribuinte pode receber multas por não haver pago o tributo no vencimento, a Fazenda igualmente deve ter o prazo prescricional⁸³ considerado contado e, havendo cinco anos da notificação do lançamento, não haveria mais o que mais exigir. Enfim, nenhum dos pólos realmente ganha com a retroatividade da cassação, devendo ser aplicado efeito *ex nunc*, por imperativo de segurança jurídica de aplicação.

⁸¹ Recurso Extraordinário nº 106.563-0-RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Aldir Passarinho, DJ 03.03.89, p. 641.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, 851.

⁸³ Decadencial, para quem concebe a causa suspensiva como suspensiva desse prazo, quando a causa for anterior ao lançamento. Cf. *Idem*, p. 840.

4. CASO EXEMPLIFICATIVO: LIMINAR SUSPENSIVA DE EXIGIBILIDADE E SUA CASSAÇÃO

A concessão de medida liminar, assim como de qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando ainda no ínterim do prazo para pagamento do tributo posterga o vencimento, como já sustentado. O débito do contribuinte está em fase controvertida, não podendo o mesmo ser cobrado de nenhuma forma (o que obsta a notificação de lançamento e a inscrição em dívida ativa).

Logo, suspende-se o prazo de exigibilidade, postergando o vencimento e impedindo-se a mora. O art. 201 do CTN ainda traz dispositivo interessante, aplicável ao tema: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, *depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*”

Assim, o prazo *ex lege* ocorre quando não há qualquer causa de suspensão (151, CTN), sendo que o prazo por decisão *final* proferida em processo regular ocorre administrativa ou judicialmente, dependendo da causa suspensiva já existente.

Trata-se de novo prazo a ser fixado na decisão final, postergando-se o vencimento do tributo. Obviamente a fluência dos juros e a aplicação de multas são verdadeiras hipóteses de confisco tributário, uma vez que por imperativos de segurança jurídica de orientação a decisão liminar aplica um regime jurídico para o contribuinte que a aproveita, já que o mesmo toma por consideração o conteúdo da liminar a fim de realizar a sua conduta tributária.

Desditoso, portanto, o posicionamento do STJ no REsp 981716-BA (Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgamento: 23/09/2008. Publicação: DJe 23/10/2008):

TRIBUTÁRIO. CPMF. CASSAÇÃO DA LIMINAR QUE SUSPENDEU A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MP 2.037-22/2000. JUROS E MULTA MORATÓRIOS. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA. RETORNO AO STATUS QUO ANTE.

1. Sujeita-se ao pagamento de juros e multa moratória o contribuinte que, protegido por liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, vem a perder a demanda, com a cassação da liminar.
2. Tem o Fisco direito à cobrança integral do seu crédito, inclusive os encargos decorrentes da mora, uma vez que, com a cassação da liminar, há retorno ao status quo ante.
3. Recurso especial provido.

Não obstante tal posicionamento, o contribuinte não resta em mora quando da vigência de uma liminar, sendo absurdamente fictício dizer que a cassação da liminar tem o condão de restituir o *status quo ante*. Ora, a situação de “não mora” é irreversível, o que acontece é uma aplicação retroativa que fere substancialmente a confiança do contribuinte.

Ademais, não se diga que tal pensamento pode estimular a truculência de alguns contribuintes, os quais, mesmo devedores legítimos, irão recorrer em massa ao Judiciário com o fito de apenas postergar o vencimento do tributo. Argumentar desse modo é ignorar a imposição constitucional da universalidade e acesso ao Judiciário e que a concessão da liminar está subordinada a *relevância do fundamento*, a qual deve ser claramente demonstrada nos autos do processo.⁸⁴ Não se conseguindo uma liminar, o vencimento é o mesmo da notificação do lançamento, sendo que nos casos claramente indubitáveis de dívida, a liminar não será concedida.

Assim, a cassação de liminar com efeitos retroativos é desproporcional, já que beneficia o Fisco com o alto custo de retirar eficácia ao princípio da segurança jurídica do contribuinte. A multa e os juros são verdadeiras hipóteses de confisco por meio de cobrança de tributo, o que é proibido expressamente pela Constituição Federal de 1988, art. 150, IV.

Diversamente é a situação da liminar concedida após a fluência do prazo, hipótese em que há possibilidade de juros e até multa moratória, mas somente em relação ao lapso entre o vencimento e a concessão da liminar.

Outro não é o entendimento de Marcos Rogério Lyrio Pimenta: “Se a liminar foi concedida antes do vencimento da obrigação, [...] terá o contribuinte que cumprir o seu dever, excluindo-se qualquer acréscimo punitivo e incluindo a correção monetária e juros moratórios, uma vez que ainda não existe mora.”⁸⁵

Do contrário, [...] terá ele que arcar com os efeitos do seu atraso voluntário no cumprimento da obrigação, ou seja, a multa de mora. Esta será referente ao período em que o contribuinte se encontrava em mora perante o Fisco, não atingindo o intervalo em que o não pagamento do tributo era albergado pela medida liminar.⁸⁶

Assim é que a multa e os juros moratórios apenas podem ser impostos quando a concessão da liminar for posterior ao vencimento, mas somente em relação ao período não protegido pela suspensão: o intervalo entre a data do vencimento da obrigação e da produção do efeito suspensivo. Arremata Marcos Pimenta: “Evidencia-se, portanto, que a concessão da medida liminar, nessa hipótese, impede o curso da mora a partir da sua ocorrência.”⁸⁷

O ato de ingressar após o vencimento, esse sim, é passível de ser considerado como ilícito, gerando a oportunidade da multa e dos juros moratórios cabíveis. O contribuinte esteve em mora, e tal é ilícito passível de pena pecuniária. Mas se a causa de suspensão for concedida antes do vencimento, por restar diligente o contribuinte, não pode responder por ilícito não cometido.

⁸⁴ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. Mandado de Segurança e efeito das Liminares. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2005, p. 634-635.

⁸⁵ Idem, p. 648.

⁸⁶ Idem. Ibidem.

⁸⁷ Idem, p. 649.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A segurança jurídica em sede tributária revela-se como princípio jurídico, uma vez que preconiza um estado de coisas a ser buscado de forma sistêmica e coerente pelo ordenamento, de conteúdo que aceita complementação de outros princípios, um ideal que estabelece fundamentos normativos a serem seguidos pelo legislador e pelos aplicadores do direito. Desse modo, deve ser aplicado ao modo *mais ou menos*, sendo que a lei do sopesamento deve ser respeitada na construção de regras de precedência condicionadas se houver alguma colisão.

Pelo amplo espectro de abrangência, a segurança é *princípio geral* ou *sobreprincípio*, o qual possui influência no ordenamento interno (produto da interpretação do ordenamento jurídico externo), sendo cumprido através de finalidades variadas e recíprocas de subprincípios e de regras de conduta, nos diversos subsistemas jurídicos, notadamente o constitucional tributário.

O ideal de previsibilidade e mensurabilidade da futura obrigação tributária é mister para a aplicação de tal princípio, corolário de regras como da reserva de lei formal, especificação, anterioridade, irretroatividade e vinculatividade da cobrança do crédito tributário (procedimental).

De outro lado, a proteção da confiança, como princípio com finalidades recíprocas à segurança jurídica, atua no direito tributário a resguardar a confiança do contribuinte nos atos do Estado (legislativo, Executivo e Judiciário), com o fito de não ser surpreendido no seu patrimônio com cobranças incoerentes em relação aos instrumentos postos à sua disposição para se defender de uma possível arbitrariedade fiscal.

Assim, as situações jurídicas modificadas por atos de cognição sumária, como as normas individuais e concretas as quais servem como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, CTN), devem ser respeitadas em si, não podendo atuar retroativamente uma nova norma concreta a qual por qualquer motivo desconstitua aquele ato precário.

Por mais sejam precários (cognição não exauriente), tais atos têm requisitos e são previstos no ordenamento a fim de proteger cautelarmente o patrimônio do contribuinte. Esse, que age conforme previsto no ordenamento e verificado pelo Judiciário (nas liminares), não pode ser prejudicado pela ficção descabida de se voltar ao *status quo ante*, transformando devedores em devedores *em mora* do crédito tributário, sujeitos a punições sem verdadeiro pressuposto fático.

Inferre-se, portanto, que a segurança jurídica de aplicação é resguardada no âmbito tributário sempre que o contribuinte não se prejudicar por ter agido conforme a lei, ato administrativo ou decisão judicial nela baseados. Pela natureza patrimonial da obrigação tributária, qualquer parcela cobrada de modo retroativo e inesperadamente (porque o ato garantiu a suspensão da exigibilidade) configurará confisco por meio de tributo e punição onde não há qualquer ilícito.

REFERÊNCIAS

ANJOS, Pedro Germano dos. A filosofia hermenêutica de Hans-Georg Gadamer e as escolhas orçamentárias de políticas públicas. *Revista Prismas: Direitos, Políticas Públicas e Mundialização*, UniCeub – Brasília, v. 6, n. 2, p. 265-303, jul./dez. 2009.

_____. *A vigência aplicativa dos regimes jurisprudenciais e a regra da coisa julgada*. RePro, 2010 (no prelo).

_____. Princípio da Capacidade Contributiva: novas considerações e aspectos conforme a teoria dos princípios. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Revista dos Tribunais, ano 17, n. 87, p. 215-266, jul-ago/2009.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. Coleção Teoria e Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 26 nov. 2008.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 11, fev/2002. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 27 abr/2008.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3ª Ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, mai-ago/2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em 10 out. 2008.

CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária e sua interface com o Princípio da Proteção à Confiança. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 113-119, jul./set. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão dominação*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. v. 1. 3ª Ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

HART, Herbert L.A. *O Conceito de Direito*. 5ª Ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª Ed. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 4ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

NOVOA, Cesar Garcia. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2005.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. Mandado de Segurança e efeito das Liminares. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2005.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.

SCHROTH, Ulrich. Hermenêutica Filosófica e Jurídica. In: HASSEMER, Winfried; KAUFMANN, Arthur. (Org.) *Introdução à Filosofia do Direito e à teoria do direito contemporâneas*. 2ª Ed. Tradução de Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 4, out-nov/2005. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>> Acesso em 04 mar 2010.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.