



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

GEORGE LIMA CARVALHO

A SEGURANÇA JURÍDICA NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Salvador

2016

GEORGE LIMA CARVALHO

A SEGURANÇA JURÍDICA NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito. Área de Concentração: Direito Público.

Orientador: Professor Doutor Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador

2016

CARVALHO, George Lima. A segurança jurídica na instituição de tributos. 182 p. 2016. Dissertação – Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

RESUMO

O trabalho procede ao estudo analítico da segurança jurídica na instituição dos tributos no Sistema Constitucional Tributário da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O embasamento teórico principal centra-se na teoria dos sistemas e na obra de doutrinadores que adotaram esta teoria ao Direito. Exposição da noção de sistema e da noção de sistema jurídico de acordo com a teoria sistêmica do direito. Análise das relações do Direito com o seu entorno, procedendo à separação do Direito com o sistema político. Propositura do sistema jurídico como sistema operativamente fechado, funcionalizado por código binário, e cognitivamente aberto, com adequação da teoria sistêmica à realidade jurídica brasileira. Exposição dos principais temas que definem o sistema jurídico de acordo com a teoria dos sistemas e a sua capacidade de autorreferência, com enfoque especial nos mecanismos reflexivos e na programação condicional do sistema. Proposta da segurança jurídica como componente da noção de sistema jurídico enquanto elemento estruturante do direito de acordo com sua participação no código binário jurídico e nas expectativas normativas. Análise crítica da doutrina jurídica acerca do tema segurança jurídica e assentamento da segurança jurídica sob uma dimensão objetiva e uma dimensão subjetiva, com exposição dos seus fundamentos. Exposição e análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do fundamento da segurança jurídica e designação da orientação consentânea com o presente trabalho. Debate acerca da noção da doutrina jurídica sobre norma, com exposição da segurança jurídica como princípio de acordo com suas características de reflexividade e razão *prima facie*. Proposta de especificação da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário de acordo com a existência do poder jurídico tributário e a função da segurança jurídica como programação condicional deste. Exposição da capacidade teórica de assentamento da segurança jurídica de acordo com a previsão das normas da legalidade, anterioridade e irretroatividade no artigo 150 da Constituição Federal. Proposta teórica das dimensões objetiva e subjetiva da segurança jurídica na instituição dos tributos e interrelação destas, respectivamente, com a programação condicional e a programação finalística e o exercício desta em relação à instituição dos tributos. Proposta teórica da segurança jurídica como programação condicional e mecanismo reflexivo na instituição de tributos sobre a dimensão objetiva, composta pelas regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade, e sobre a dimensão subjetiva, composta pela certeza do direito e proteção à confiança, com interpretação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de acordo com esta proposta.

Palavras-chave: Direito Tributário. Segurança jurídica. Constituição Federal de 1988. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Teoria dos sistemas. Programação condicional.

CARVALHO, George Lima. The legal certainty on tax law. 182 p. 2016. Dissertação – Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

ABSTRACT

This paper proceeds to the analytical study of legal certainty in the institution of taxes on Constitutional Tax System of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, 1988. The main theoretical foundation focuses on the systemic's theory and the work of scholars who have adopted this theory to the Law. Exposure of the notion of system and legal system concept according to the systemic theory of law. Analysis of Law's relationship with its surroundings, proceeding to the separation of Law with the political system. Bringing the legal system as an operatively closed system, functionalized by binary code, and cognitively open, adequacy of systems theory to the Brazilian legal reality. Exposure of the main themes that define the legal system in accordance with the theory of self-reference systems and their capacity, with special focus on reflective mechanisms and conditional programming of the system. Proposal of legal certainty as a component of the notion of legal system as a structural element of the right according to their participation in the legal binary code and the normative expectations. Critical analysis of the legal doctrine of legal certainty issue, and settlement of legal certainty in an objective dimension and a subjective dimension, with exposure of its foundations. Critical exposition and analysis of the jurisprudence of the Supreme Court on the grounds of legal certainty and designation of consistent guidance to this work. Debate about the notion of legal doctrine on standard, with legal certainty exposure as a principle according to its characteristics of reflexivity and reason prima facie. Proposal of a specification of legal certainty under the tax law in accordance with the existence of the tax legal power and function of legal certainty and conditional programming of this. Exposure of the theoretical capacity of legal certainty settlement according to the prediction of legality standards, precedence and non-retroactivity on Article 150 of the Constitution. Theoretical proposal of objective and subjective dimensions of legal certainty in the institution of taxes and interrelation of these, respectively, with the conditional and purposive programming and the exercise of this in relation to the imposition of taxes. Theoretical proposal of legal certainty as conditional programming and reflective mechanism in the tax institution on the objective dimension, composed by the rules of legality, precedence and non-retroactivity, and the subjective dimension, composed by the certainty of law and protection of confidence, with interpretation of the law the Supreme Court in accordance with this proposal.

Keywords: Tax Law. Legal certainty. Federal Constitution of 1988. Decisions by the Supreme Court. Systems theory. Conditional programming.

C331

Carvalho, George Lima,

A segurança jurídica na instituição de tributos / por George Lima Carvalho. – 2016.

182 f.

Orientador: Professor Doutor Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, 2016.

1. Direito tributário. 2. Segurança jurídica. I. Universidade Federal da
Bahia

CDD- 343.04

GEORGE LIMA CARVALHO

SEGURANÇA JURÍDICA NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Data da aprovação: ___/___/___

Nota obtida: ____

Banca Examinadora:

Salvador

2016

A Deus e a meu pai (*in
memorian*).

AGRADECIMENTOS

Agradecer mediante o escrito relaciona-se a limitar em instrumento limitado, em espaço ínfimo, o que cada um verdadeiramente contribuiu. Neste sentido, com palavras tão espaças, expresso agradecimentos, mas com a advertência de que não se limitam a estas palavras.

Agradeço ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal, aos seus professores, servidores e colegas.

Agradecimento especial reservo ao meu orientador, Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, por consequência de suas aulas e orientações mantidas.

Reservo agradecimento especial ao Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito, por suas aulas, expressões de sua nobre postura enquanto doutrinador e professor.

Agradecimento específico rendo à Professora Daniela Borges, cujas aulas reverberaram em mim no significado especial de inspiração.

Este trabalho não existiria sem o âmbito da minha família, núcleo de vida que me sustenta a cada dia, por isso rendo especial agradecimento a Ivete, Camila e Mayra, tanto pelo amor expresso principalmente através da compreensão dos dias pautados por minha ausência.

Como a falha é, por vezes, da natureza humana, concentro aqui a apologia pela ausência de menção. Como advertido inicialmente não se trata de ausência de gratidão, mas do lapso em ser humano.

ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. - Artigo

CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CPC - Lei n. 5.869 nomeada de Código de Processo Civil.

CTN - Lei n. 5.172 nomeada de Código Tributário Nacional.

DJE - Diário da Justiça Eletrônico

L.C. - Lei complementar

M.P. - Medida Provisória

NCPC - Lei n. 13.105 denominada Novo Código de Processo Civil.

PPGD - Programa de Pós-Graduação em Direito

Proc. nº - Processo número

R.E. - Recurso Extraordinário

Rel. - Relator

REsp - Recurso Especial

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

UFBA - Universidade Federal da Bahia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1	SEGURANÇA JURÍDICA E SISTEMA	15
2.1.1	Segurança jurídica enquanto condição de possibilidade do Direito	23
2.1.2	A posição do Supremo Tribunal Federal.....	25
2.2	A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PRINCÍPIO	28
2.2.1	Conceito de princípio.....	29
2.2.2	Segurança jurídica como princípio	34
2.2.3	Dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica.....	36
2.2.4	Dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica	38
2.3	A ESPECIFICAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA INSTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS	47
2.3.1	O poder tributário como fator de especificação da segurança jurídica	49
2.3.2	A segurança jurídica como código complementar ao poder tributário	58
2.3.3	A legalidade, a anterioridade e a irretroatividade como corolários da segurança jurídica.....	60
2.4	O CARÁTER PROGRAMACIONAL DAS DIMENSÕES DA SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	63
3	SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA COMO PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL	72
3.1	A PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA PELA LEGALIDADE.....	73
3.1.1	Aspectos gerais da legalidade	74
3.1.2	Legalidade como estruturação do sistema ou programação condicional mínima da segurança jurídica	77
3.1.3	Legalidade como veículo da norma tributo.....	82
3.1.4	A medida provisória como veículo da norma tributo.....	84

3.1.5	O tributo: do conceito constitucional à norma.....	87
3.1.6	Legalidade: regra ou princípio?	91
3.2	A PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA NO TEMPO: ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE	93
3.2.1	A anterioridade como norma do sistema jurídico	96
3.2.2	A anterioridade como regra.....	99
3.2.3	A anterioridade e a medida provisória	100
3.2.4	A irretroatividade como norma do sistema jurídico	106
3.3	A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL	111
3.3.1	Consequências da programação condicional	114
3.3.2	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reinterpretada pela segurança jurídica enquanto programação condicional	116
4	PROGRAMAÇÃO FINALÍSTICA DA SEGURANÇA JURÍDICA E DIMENSÃO SUBJETIVA.....	119
4.1	RELAÇÃO ENTRE PROGRAMAÇÃO FINALÍSTICA E CONDICIONAL.....	123
4.1.1	Certeza do direito e dimensão subjetiva	128
4.2	A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS	131
4.2.1	Requisitos na instituição de tributos	136
4.2.2	Meios de proteção da confiança na instituição de tributos	143
4.3	A RELAÇÃO ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NA LIMITAÇÃO DO PODER TRIBUTÁRIO	151
5	CONCLUSÃO.....	158
	REFERÊNCIAS.....	168

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de um trabalho acerca da segurança torna-se complexo por esta deitar suas raízes, acima de tudo, na própria vida: segurança, assim como liberdade e igualdade, são, antes de tudo, sentimentos. Tornam-se latentes no homem e, este, sempre imbuído de necessidades projeta-os à sociedade. A obra do homem reflete-o.

A amplitude de trabalhos sobre o tema segurança jurídica é notável, seja em livros específicos, seja, mais comumente, em considerações destinadas em capítulos ou apêndices de livros. A segurança jurídica é sempre pontuada por concepções que sobrelevam a sua importância, que estabelecem denominações denotativas do mais alto grau possível: como valor supremo, elemento conceitual do Direito e sobreprincípio, por exemplo. A específica dedicação na seara tributária acerca do tema vem angariando destaque com obras coletivas e individuais acerca do tema, conforme se depreende da própria bibliografia consultada para o trabalho.

Da análise das teorias acerca da segurança jurídica, depreende-se que esta sempre se encontra juntamente com a análise da proteção da confiança, em especial no Direito Tributário. Diante disto, a análise deteve-se na relação entre segurança jurídica e proteção da confiança.

Em momento posterior a esta delimitação inicial tema, a questão voltou-se a definir qual matéria de estudo do sistema jurídico tributário seria pertinente para a análise da segurança jurídica e dessa sua relação com a proteção da confiança. Neste ponto, a conclusão foi pelo estudo do tributo e sua instituição, precipuamente por ser tema de conteúdo originalmente constitucional, situação que o torna alinhado à temática da linha de pesquisa da qual este trabalho se vincula no Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal da Bahia.

Ao considerar o exposto acima e a subjetividade que detém o tema, seguiu-se à determinação de um marco teórico que pudesse estabelecer uma análise objetiva do sistema jurídico e proporcionasse uma análise da segurança jurídica nestes termos. A decisão foi pela adoção da teoria dos sistemas apresentada por Niklas Luhmann como base conceitual para a interpretação das funções dentro do ordenamento, porém não se preferiu, aqui, uma adoção acrítica, mas, sim, uma análise crítica, mitigada com a análise objetiva desta de acordo com a realidade do sistema jurídico brasileiro.

O marco teórico possibilita, igualmente, a compreensão e, em especial, a distinção entre poder, enquanto meio de comunicação, e o direito, enquanto sistema jurídico operativamente fechado e cognitivamente aberto, assim como fornece os conteúdos da programação condicional e da programação finalística.

A hipótese do trabalho centra-se essencialmente em demonstrar que a segurança jurídica detém a característica de ser, funcionalmente, uma programação condicional do sistema tributário e a proteção da confiança detém a característica de ser, funcionalmente, uma programação finalística deste sistema e, diante disto, as duas se interrelacionam, determinando-se mutuamente.

Dentro deste estado de coisas, primeira questão debatida foi acerca da existência de um sistema jurídico no Brasil e, em sendo afirmativa a resposta, qual o sentido que este comporta: se e em qual medida este sistema se identifica com a Constituição e se é possível sua compreensão como um sistema jurídico tributário.

Pontua-se mais especificamente que as opções teóricas acima apresentadas não poderiam destoar da realidade, localizando-se em uma teoria, sem descer às minúcias da realidade. Esta realidade, inicialmente, é a da própria Constituição Federal do Brasil. Assim é que se elaborou a teoria com vistas a desenvolver a interpretação do fundamento de validade do ordenamento jurídico brasileiro, ou, dito de outro modo, objetivando a análise dos critérios, elementos e, no geral, das normas que a Constituição estabeleceu.

As questões que surgiram diante disto foram: pode-se estabelecer que há uma distinção entre a segurança jurídica estabelecida na extensão do texto da Constituição e a segurança jurídica elaborada ao Sistema Constitucional Tributário? Ou, ao contrário, se há um caso de uma especificação de uma categoria manifesta no sistema jurídico como um todo em face dos elementos peculiares do Direito Tributário. Estabelecido, então, um princípio da segurança jurídica na instituição de tributos com quais outras normas esta segurança se relaciona, além da proteção da confiança?

A proposta de responder a tais questões requer, previamente, a delimitação do que seja segurança jurídica, como a segurança jurídica se manifesta. Em outras palavras, segurança jurídica é um valor? É uma norma-regra? Ou é uma norma-princípio? Delimitar e definir a natureza jurídica da segurança jurídica é questão de primordial importância.

As considerações metodológicas acima expostas devem ser igualmente complementadas. O marco teórico inicial centra-se na obra de Niklas Luhmann, em

consonância com obras de outros autores que adotaram a teoria sistêmica como Marcelo Neves e Gunther Teubner.

Outro aspecto fundamental a ser analisado é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por duas razões: ante a importância deste Tribunal enquanto intérprete da Constituição, quanto pela fidelidade ao marco teórico delimita uma função especial às decisões jurídicas dos Tribunais; adota-se uma centralidade pragmática, então.

A formatação do presente trabalho segue as regras da Associação Brasileira de Normas Técnicas acerca da apresentação, em específico as normas 6.023, 6.024, 6.027, 6.028, 6.034, 10.520, 12.225 e 14.724 e as normas de estilo pertinente à Universidade Federal da Bahia, conforme Manual de Estilo disponibilizado pela referida instituição.

O trabalho sistematiza-se de acordo com o seguinte. A primeira seção de desenvolvimento, correspondente à seção 2, aborda a segurança jurídica no sistema jurídico, com a sua especificação enquanto segurança jurídica tributária. Nestes termos, aborda-se a segurança jurídica e seus elementos conceituais, bem como suas dimensões e funções de programas condicionais e finalísticas.

A segunda seção de desenvolvimento do conteúdo, correspondente à seção 3, aborda o tema da programação condicional da segurança jurídica de acordo com a sua dimensão objetiva, nesta seção se analisam as especificidades dos temas correlatos a este fenômeno, como a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade. Propõe-se a composição destas regras, reunidas sob o pálio da dimensão objetiva, como programação condicional do tributo.

A terceira seção de desenvolvimento do conteúdo corresponde à análise da dimensão subjetiva da segurança jurídica, com sua consequente consideração enquanto programação finalística. Assim é que os temas principais são a certeza do direito e a proteção da confiança, detendo-se de forma mais minuciosa neste último tema.

A consideração final desta introdução é que o presente trabalho não é exaustivo acerca da segurança jurídica na instituição de tributos. Tem o caráter geral de revisão da literatura acerca do tema, com propositura de novas interpretações a esta literatura e conjecturas acerca de possibilidades que podem ser elaboradas para a segurança jurídica. De outro lado, não esgota a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, porém almeja estruturar uma interpretação geral acerca do posicionamento deste Tribunal sobre o tema. A percepção acerca do tema em seu recorte é que não se trata de esgotável, ao contrário: diante dos influxos e fluxos do Estado e dos legitimados ao exercício do poder, que a História provavelmente

reserva, o tema da segurança jurídica será retomado e alegado com vistas ao equilíbrio nas relações entre Estado e contribuinte.

2 SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A análise da segurança jurídica no Direito Tributário se inicia com dois temas: o primeiro sobre a segurança e a sua relação com o sistema jurídico. Neste ponto, analisam-se desde as relações iniciais do sistema jurídico com a segurança até as dimensões desta após sua consideração como princípio. O segundo tema é acerca da segurança jurídica, aplicável ao Direito Tributário, enquanto elemento componente deste, se iniciando, neste ponto, a análise da segurança jurídica na instituição dos tributos.

Analisando o primeiro tema, quanto à relação da segurança jurídica com o sistema jurídico, pontua-se que a segurança não pode sequer ser adjetivada como jurídica: ainda não compõe o código binário, mas manter-se-á a adjetivação porquanto a intenção do trabalho é demonstrar como a segurança, ainda exterior ao sistema, passa a ser considerada como componente da estrutura do próprio sistema.

O motivo principal de percorrer tal iter é o fato do signo segurança ser plurissignificativo, referenciando a sua aplicação aos outros sistemas, e relacionando-se, inclusive, à própria consistência e existência do código binário como forma de selecionar a comunicação jurídica. Assim, de acordo com a ponderação de Niklas Luhmann: “La seguridad del derecho debe consistir en primer lugar, y ante todo, en la seguridad de que los asuntos, si se desea, se traten exclusivamente de acuerdo con el código del derecho”.¹

A abordagem inicial da segurança é, então, prévia à formação do sistema jurídico, conjecturando-se correto relacioná-la ao ser humano ao se considerar esta “uma das maiores aspirações do homem em suas relações sociais”².

A segurança jurídica tem plural abordagem quando da definição da sua natureza jurídica.³ Acerca da definição da sua natureza jurídica se desvelam as seguintes teorias e

¹ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 253.

² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 105.

³ É precisa a abordagem inicial de Almiro do Couto e Silva acerca do tema: “Segurança jurídica é uma expressão que comporta vários sentidos. O adjetivo, entretanto, delimita o campo do substantivo, mostrando que a segurança de que se fala está relacionada com o direito”. SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 21-37. Cf. BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho III: Estudios de Derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 289-290.

definições das mais diversas: a segurança pode ser categorizada como valor⁴; como norma-princípio⁵; como sobreprincípio; entre outras definições.⁶

No Supremo Tribunal Federal a consonância inexistente de forma menos sistemática.⁷ Neste, segurança jurídica pode ser entendida como: (i) protovalor⁸; (ii) elemento conceitual do estado de direito⁹; (iii) cláusula pétrea constitucional¹⁰; e (iv) princípio¹¹.

A ausência de consenso ocorre, inclusive, acerca da composição do seu conteúdo, ou quais seriam os elementos que compõem o seu conteúdo.

A primeira doutrina a ser exposta, argumenta que se pode enquadrar dois conteúdos à segurança jurídica: um de caráter formal e outro de caráter material, correspondendo, ao formal, a estabilidade do Direito e, ao material, a proteção da confiança.¹²

Existe uma variante dentro desta doutrina, apontando que a segurança jurídica, sob um aspecto formal, implica tão somente a correção estrutural e funcional do direito, ou o direito sendo autocorrigido e posto como estruturalmente funcional. De outro lado, sob o aspecto

⁴ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 13, p. 2-3, maio 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 dez. 2015. SILVA, José Afonso da. Constituição e Segurança Jurídica. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 15-31.

⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, passim.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 630 et seq.

⁷ Em que pese as divergências doutrinárias, ver-se-á que a segurança jurídica, exposta em diversas noções aparentemente tão divergentes, pode ser sistematizada de modo mais objetivo.

⁸ Embargos declaratórios na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.797 de relatoria do Ministro Ayres Brito.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 25.116. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.029. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

¹¹ Natureza jurídica mais comum atribuída à segurança jurídica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como, por exemplo, em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 28.255. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

¹² XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade na tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 45. O autor inicialmente aborda a “ideia da segurança jurídica”, ou segurança jurídica como ideia. Após, a caracterização do seu conteúdo formal e material, a enquadra enquanto princípio constitucional.

material, engloba a concepção formal agregando-lhe a concepção da justiça, porquanto um sistema injusto não poderia ser considerado seguro.¹³

Se tem, ainda, uma outra concepção, que aborda um sentido amplo e um restrito à segurança: (i) amplo: sentido de garantir, proteger e estabilizar as situações jurídicas; (ii) estrito: sentido de estabilizar e dar certeza aos fatos jurídicos.¹⁴

Por fim, há o sentido subjetivo e o objetivo, ou dimensões objetiva e subjetiva da segurança jurídica¹⁵, que é o adotado ao presente trabalho. A dimensão objetiva é a dimensão voltada à estruturação e autocomposição do sistema jurídico, sendo, entre suas funções, o regramento acerca da estabilidade e produção normativa do sistema. A dimensão subjetiva é a dimensão atinente aos destinatários da norma, regulando a forma como a dimensão objetiva irá operar e deve ser seguida pelos envolvidos na comunicação jurídica.¹⁶

Por conseguinte, se a abordagem se refere ao mesmo signo que se transmuda em distintas acepções a depender do contexto utilizado, ou seja, de acordo com a pragmática do signo segurança jurídica, se faz necessário que este contenha, no mínimo, um sentido comum a todos os seus sentidos possíveis. Determinar isto se inicia pela determinação da gênese da segurança jurídica, e este é o conteúdo do próximo tópico.

2.1 SEGURANÇA JURÍDICA E SISTEMA

Uma abordagem adequada do conceito de sistema deve ser realizada, e, para tanto, se adota o conceito da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. A doutrina deste autor estabelece que o Direito é operativamente fechado – ou seja, se realiza e determina de acordo com seus próprios métodos, visando atender a sua função precípua de minorar as expectativas¹⁷ –,

¹³ É a concepção em LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFID-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015. De forma idêntica: Ricardo García Manrique enquadra a visão de Hans Kelsen e Gustav Radbruch como sendo formais. Acerca das diferenças cf. MANRIQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. **Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, v. 26, n. 1, p.477-516, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcw3850>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. Constituição e Segurança Jurídica. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 15-31.

¹⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 104-116.

¹⁶ O conceito dessas dimensões será melhor desenvolvido nos tópicos seguintes.

¹⁷ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983,p. 45-46.

porém possui uma cognitividade aberta¹⁸, sendo possível incorporar ao sistema jurídico valores e fenômenos que, inicialmente, não são integrantes deste.

Outro ponto é que a divisão entre os sistemas sociais é pautada na diferenciação funcional. A diferenciação funcional segmenta a sociedade em unidades, operando cada uma destas em um contexto de baixa complexidade. Assim, opera a diferenciação funcional uma ordenação de diversos sistemas parciais cada um destes exercendo uma função específica que, no conjunto, perfaz a sociedade – e esta, diante disto, se torna complexa.¹⁹

Por isso se designa que o Direito é um sistema social com uma função diferenciada, tornando os demais sistemas como entornos, ou ambientes, para o sistema jurídico.²⁰

As estruturas sociais operam sobre contingências e possibilidades²¹. Elas diminuem os efeitos negativos dessa situação de contingência e possibilidade que o mundo apresenta, e diminuem através de estruturas e técnicas adequadas²². Quanto ao sistema jurídico opera-se na redução da complexidade do mundo transformando as expectativas cognitivas em normativas²³, operando mediante as normas, que são “expectativas de comportamento

¹⁸LUHMANN, Niklas. Operational closure and structural coupling: the differentiation of the legal system. In: **Cardozo Law Review**, 1992, vol. 13, p. 1428. Uma pontuação. A obra de Niklas Luhmann evoluiu e agregou elementos na sua concepção científica. A obra *Sociologia e Direito*, em seus dois volumes, que foram consultadas para seu presente trabalho, tem sua primeira edição em 1972. São seguidas de uma segunda edição em 1983, com diferente conclusão – esta não consultada. A obra mais recente acerca do Direito, consultada em espanhol, “El derecho de la sociedad”, data de 1993 consolida o pensamento final do autor. O núcleo básico do entendimento do autor acerca da diferenciação funcional do Direito permanece. Entretanto, a questão pode ser levantada no âmbito da diferença de focos: enquanto em *Sociologia e Direito* o autor volta-se à positividade, seus fundamentos e a forma como esta deve ser abordada; em *El derecho de la sociedad* seu foco é abordar a diferenciação funcional de acordo com a autopoieses e a comunicação do Direito. Essa perspectiva histórica e teórica se encontra em GUIBENTIF, Pierre. In: SANTOS, José Manuel (org.). **O pensamento de Niklas Luhmann**. Covilhã: Universidade da Beira do Interior, 2005, p. 185-253.

¹⁹ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 26.

²⁰ Um destes entornos, como será visto, é o próprio ser humano enquanto sistema psíquico.

²¹ Para o entendimento da função do direito se tem que entender previamente as complexidades e contingências da vida humana. O mundo se apresenta através de uma multiplicidade de experiências, ações e vivências. De outro lado, o homem tem uma limitação quanto à escolha neste universo – resumido, basicamente, no que e no como escolher. Realizada a escolha se abrem outras possibilidades. Assim, as possibilidades são complexas e contingentes. Por complexidade, se tem que a existência das possibilidades é maior do que o que se possa realizar. E por contingência se tem que as possibilidades concretizadas podem ser diversas das possibilidades esperadas, gerando-se desapontamentos e necessidades. LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 46.

²² **Ibid.**, p. 46. Questões como a dupla contingência não serão aqui abordadas, mas, simplificada, se referem à criação de uma nova contingência na medida em que se visa atender a uma contingência atual através de uma estrutura social. Se tem, então, a contingência pelo desatendimento e a contingência pelo desatendimento ter se operado dentro da estrutura social.

²³ **Ibid.**, p. 58.

estabilizadas em termos contrafáticos”²⁴, ou seja, a expectativa clausurada na norma independe da concretização da norma no plano fático, esta será estável no tempo e independente de realização, sendo abstrata o suficiente para abarcar expectativas diversas²⁵.

O sistema jurídico, então, como subsistema social está incluso em um elemento básico da sociedade, é dizer, opera a construção social da realidade.²⁶ Nesse diapasão, o sistema jurídico seria um sistema social com uma função específica: resolver as expectativas sociais. A função precípua do Direito é, então, transformar essas expectativas em expectativas normativas e solucioná-las.

A questão que surge deste fechamento operacional é que o sistema jurídico se constituiria em um sistema autopoietico. O sistema é autopoietico na medida em que “é construído pelos próprios componentes que ele constrói”²⁷. Dito de outro modo, a autopoiese significa a capacidade do próprio sistema em se autodeterminar: a estrutura e elementos do sistema são determinados pelo próprio sistema em uma função de autorreprodução²⁸.

De outro lado, o sistema jurídico teria sua comunicação própria, sua própria linguagem, a ser resolvida dentro da sua própria estrutura. O sistema jurídico constitui em si um corpo de linguagem próprio que abarca o que se configura e o que não se configura em direito, ou seja, o que pode ser entendido como linguagem jurídica,— como linguagem jurídica tratada, desenvolvida e solucionada no corpo da linguagem jurídica —, e o que não é linguagem jurídica. Assim é que o sistema jurídico é um sistema fechado.

A questão de se determinar o que compõe ou não o sistema jurídico vem com a necessária identificação da aplicação código binário direito/não-direito (lícito/ilícito), mediante a adoção de condicionamentos, sendo que estes condicionamentos estão

²⁴ **Ibid.**, p. 57.

²⁵ **Ibid.**, p. 52. Tome-se, por exemplo, o período de recolhimento do Imposto de Renda. Este ocorre entre dois de março a trinta de abril. Assim se tem resolvida a expectativa do contribuinte, atendido o “quando” cumprir o seu dever, e o do Estado, atendido quanto ao “quando” irá operar o ingresso financeiro. No caso de descumprimento, a norma não deixará de operar, o seu mandamento, a sua comunicação que deve ser cumprida, se mantém.

²⁶ LUHMANN, Niklas. Law as Social System. In: **Northwestern University Law Review**, vol. 83, p. 138.

²⁷ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 113.

²⁸ Tecnicamente mais correto é referir-se ao gênero como autorreferência, que é o conceito abrangente para designar o fenômeno de que um ser ou uma realidade passe a ter relação consigo mesma. Desta forma, engloba tal conceito todos os demais conceitos que envolvam a existência do fenômeno pautado na circularidade e na recursividade, mediante as quais “uma unidade entra em relação consigo própria” TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 38.

enclausurados em programas: somente é linguagem jurídica quando são cumpridas as condições dos programas do sistema jurídico.²⁹

Desta forma, o sistema jurídico se compõe de autorreferência e de distinção. A distinção é pautada no código binário jurídico/não-jurídico: o que se constitui e o que não se constitui em linguagem jurídica. A autorreferência diz respeito à forma.³⁰ A estrutura da forma do sistema e a estrutura da forma do código tem que coincidir com o sistema. Esta estrutura da forma do sistema assegura o fechamento do sistema, inclusive quando as operações do sistema visam o entorno do sistema (o que não é linguagem jurídica), assim como a estrutura do código direito/não-direito assegura o que vem a ser Direito e o que vem a ser o entorno³¹.

O código binário resolve outro problema: a complexidade do entorno.³² O código diminui esta complexidade na medida em que seleciona o que integra o sistema.³³ O código condiciona o que é sensível, perceptível, pelo sistema e o que não é perceptível. Desta forma, é o próprio direito quem determina o que pertence ao sistema ou que não pertencem³⁴. Dito de outra forma, o código integra o que compõe o sistema e exclui os demais fenômenos não passíveis da linguagem jurídica.

O código, como exposto, é complementado por outros elementos, como a programação condicional que irá agregar configurações a este código na medida em que uma decisão acerca deste código deva ser tomada.³⁵ Todo este processo ocorre no âmbito do próprio sistema jurídico.

²⁹ A princípio de parecer-se um arbítrio o autor cria, em verdade, uma forma de superar a tautologia: o autocondicionamento de acordo com o próprio sistema resolve o que é pertencente ao direito e o que não é. Torna-se, então, um princípio criativo. **Ibid.**, p. 228-229

³⁰ A noção de forma tomada pelo autor tem por base o campo matemático. A forma é utilizada para a realização da distinção entre dois estados. A forma apõe uma estrutura específica em um estado de coisas sem qualquer forma, no qual este estado passa a conter uma forma que designa o que é o estado sob a forma e o estado que não está sob a forma. A forma elabora a distinção, então. E a decisão do que compõe a forma e o que não a compõe, ou o que está sob uma forma ou não, é a decisão da distinção. Cf. CARNEIRO, Henrique Carvalho. Como participa a decisão jurídica na autopoiesis do Direito? Uma leitura a partir do Direito da Sociedade. In: CONGRESSO INTERNACIONAL EM HOMENAGEM A CLÁUDIO SOUTO, 2009, Recife. **Sociedade, Direito e Decisão em Niklas Luhmann**. Recife: Editora Universitária, 2009. 545 p. Disponível em: <https://www.ufpe.br/moinhojuridico/images/documentos/moinho_luhmann.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2015, p. 291-297.

³¹ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 228-229.

³² LUHMANN, Niklas. Law as Social System. In: **Northwestern University Law Review**, vol. 83, p. 139

³³ Idem, p. 140

³⁴ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 66-67.

³⁵ **Ibid.**, p. 140.

A localização do código é na própria positivação do Direito. A positivação do Direito é aqui tratada como decisão.³⁶ É a decisão que culmina na “auto-determinação operacional do Direito”³⁷. Esta decisão ocorre justamente no processo constitucional e o seu produto, a Constituição³⁸.

E é neste ponto, em específico, que surge a segurança jurídica.

A segurança qualifica-se como jurídica tão-somente a partir do momento que integra o sistema jurídico. Abordar o tema segurança jurídica como pressuposto do sistema jurídico é, em verdade, dissertar acerca das condições de possibilidade e relações que o sistema jurídico tem com a segurança. O que se entende por seguro, neste caso? E por que se deve ter um sistema seguro? E, por último, como este sistema pode ser seguro?

A resposta para tais questões deve partir da análise da formação do Direito. A formação do direito tomada aqui é de acordo com a premissa de que este é um sistema social, que possui por ambiente, dentre outros, o sistema psíquico, ou os envolvidos na comunicação jurídica.³⁹

Esta relação de entorno sistema/ambiente não implica, necessariamente, que não hajam interações, ao contrário, tais existem e se condicionam mutuamente, as relações entre os sistemas sociais e os sistemas psíquicos são condicionadas, interpenetrando-se e implicando-se.⁴⁰

Anteriormente a função do sistema jurídico restou pontuada como voltada a diminuir as expectativas.⁴¹ Estas devem ser a complexidade conceituada como a existência de múltiplas possibilidades, em uma quantidade acima do que se pode realizar, e a contingência

³⁶ Idem, p. 94.

³⁷ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 120.

³⁸ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 94; NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994, p p. 65-68.

³⁹ Sobre sistemas psíquicos e papeis, cf. LUHMANN, Niklas. **Sistemas Sociais: Lineamientos para una teoría general**. Rubí: Anthropos, 1998, p. 288-290.

⁴⁰ No mesmo sentido escreve Leo Peixoto Rodrigues: “[E]sta diferenciação implica relações: não se quer dizer que a consciência não tenha nenhum papel para os sistemas sociais ou entre elas. Sistemas sociais e consciências estão em estado de interpenetração, ou seja, cada um desses sistemas é condição de possibilidade do outro. Assim, sistema social necessita das consciências e vice-versa, eles se possibilitam mutuamente”. RODRIGUES, Leo Peixoto. **Niklas Luhmann: a sociedade como sistema**, Porto Alegre: Editora Universitária da PUCRS.

⁴¹ Vide nota de rodapé n. 16.

conceituada como as possibilidades frustradas, é o risco do desapontamento,⁴² são noções igualmente norteadoras.

A questão se torna mais problemática quando se considera a convivência social e a dupla contingência, entendida esta como complexidades e contingências de cada um dos indivíduos em relação ao seu agir de acordo com a possibilidade do outro, formando uma dupla contingência na sociedade: a do eu e a do outro.⁴³

A questão da segurança somente pode ser entendida se for adotada a premissa de que as relações humanas se desenvolvem de acordo com esta situação existencial. E é justamente esta situação existencial tão contraditória que requer um mecanismo para diminuição de seus malefícios ou riscos, estas são as estruturas. As estruturas existem, então, para o controle da complexidade e da contingência. A redução da complexidade e da contingência tem início a partir do momento em que regras são selecionadas e passam a controlar a forma de experimentar e conviver. Se tem, então, regras que contêm expectativas ou, somente, expectativas.⁴⁴

A complexidade das relações é reduzida pelos mecanismos de expectativas. Não somente a expectativa individual é reduzida – e aqui se enquadra a avaliação que ela deve fazer da possibilidade em escolha –, mas a expectativa da pessoa em relação ao outro: ou a expectativa sobre a expectativa do outro.⁴⁵

A expectativa normativa é referencial⁴⁶ – é referência para a conduta, e mantém-se contrafactualmente: ou se realiza ou, se não realizada, no caso de desapontamento, há a atribuição do desapontamento a quem não realizou e esta expectativa é mantida. Os desapontamentos não mudam as expectativas normativas, estes somente são corrigidos e as

⁴² LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p.45-46

⁴³ O conceito é quase paradoxal, onde cada indivíduo, para agir, de acordo com suas possibilidades, considera as possibilidades do outro, e este do agente. **Ibid.**, p. 46-47.

⁴⁴ **Ibid.**, p. 46. Eduardo García Maynez, com base no pensamento de Theodor Geiger, elabora um raciocínio similar. Segundo o autor mexicano, a relação humana na sociedade, deve ser pautada em condições mínimas de previsão, com a segurança de que o outro há de comportar-se de uma forma esperada, ou, ao menos, calculável. MAYNEZ, Eduardo García. **Filosofía del Derecho**. Ciudad de Mexico: Editorial Porrúa, 2009, p. 105.

⁴⁵ LUHMANN, **op. cit.**, p. 47-48.

⁴⁶ Ao contrário da expectativa cognitiva: esta se diferencia por ter outra função, voltada a absorver os desapontamentos (não cumprimento da expectativa). As expectativas cognitivas são adaptáveis à realidade: se frustradas de forma insuperável devem se adaptar à frustração. A expectativa, então, pode estar errada e é abandonada. +

expectativas normativas se mantêm.⁴⁷ Há a formulação de uma expectativa normativa quando esta se torna estável no tempo, aplicável a todos (genérica) e objetivamente ampla (abstrata) ao ponto de poder abarcar a maior quantidade possível de comportamentos sociais.⁴⁸

Portanto, segurança, neste caso, é uma característica humana complexa⁴⁹ que se desvela nas relações intersubjetivas, é o sentir-se seguro em relação ao outro, e é isto que erige a necessidade por um sistema jurídico, ao regular-se e reduzir-se o complexo de situações. Segurança é diminuição do risco e controle das expectativas.

A própria função do direito, referida acima, acerca da regulação e redução das expectativas mediante normas jurídicas contempla a segurança do direito. Neste ponto é que se pode considerar a segurança como advento de uma necessidade humana que se expande.⁵⁰

Estas expectativas, estruturadas desta forma, geram a segurança: a expectativa estruturada desta forma consegue regular o comportamento do outro, sendo possível, disto, seguir-se o comportamento próprio e a previsibilidade do outro de acordo com uma expectativa normativa.

Por isso se conclui que normas jurídicas são, em sua essência, “expectativas de comportamento estabilizadas em termos contrafáticos”⁵¹. E é nisto que se contém o seu dever ser.

E o que seria o direito nestes termos? O direito seria uma restrição das expectativas comportamentais, que são generalizadas em termos sociais, temporais e práticos. O Direito realiza a segurança do homem em suas relações sociais, na medida em que estipula expectativas e formas de garantia a estas expectativas.⁵²

⁴⁷ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 56.

⁴⁸ **Ibid.**, p. 52

⁴⁹ Além do quanto exposto até então, corrobora a afirmação o seguinte: “Desde logo, é notório que o ser humano busca constantemente obter segurança, apoiar-se naquilo que seja seguro, sendo este um imperativo psicológico imanente à sua essência.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Estado de Direito e Segurança Jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 41-47.

⁵⁰ Sobre as necessidades humanas confira-se BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 57. Acerca das necessidades e diferentes espécies destas, incluso as públicas cf. BRITO, Edvaldo. Atividade Financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Martins; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de Direito Financeiro**. Volume I. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51-53.

⁵¹ LUHMANN, **op. cit.**, p. 57.

⁵² LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 115.

O Direito é moldado, assim, de acordo com a necessidade de segurança humana em torno dessas expectativas: “A necessidade de segurança que molda o direito se refere inicialmente à segurança das expectativas próprias”⁵³. Disto, decorrem outras necessidades traduzidas enquanto conteúdos desta segurança: segurança de que tais expectativas, agora normatizadas, serão preenchidas, a consonância das expectativas através do direito, entre outras. Então, se configura que o “direito não é primariamente um ordenamento coativo, mas sim um alívio para as expectativas”.⁵⁴

A positivação, ou normatização do direito, estabelecendo a norma e o respectivo dever ser consolida a segurança. Este é o ponto de partida de muitos juristas que enxergam na segurança jurídica (*rectius*: segurança) um dos pressupostos do Direito⁵⁵, determinando que há um vínculo necessário entre a existência do direito e a existência da segurança jurídica.

A este tema, segurança do direito, pode-se especificar o sentido de que o direito deve ser positivado, ou seja, a segurança acerca da realização das possibilidades e contingências, estruturadas em expectativas, requerem a positividade do direito, sendo esta estabelecida concretamente na Constituição, diante da imprescindibilidade desta como fundamento de validade das demais normas, ou primeiro nível de reflexividade.⁵⁶ A segurança pode ser enquadrada como elemento componente do Direito, não se confundindo, então, com regras ou princípios, que estão no sistema jurídico, tampouco como decorrente do Estado de Direito, elemento externo ao sistema jurídico.

Pode-se conjecturar que a segurança é uma condição do próprio direito, ou condição de possibilidade do sistema jurídico, considerando que o sistema em si e o desenvolvimento deste em autoapoiese deve ser pautado, prioritariamente, na segurança de que o código binário irá ser aplicável.⁵⁷ Mas não somente isto, entretanto. O próprio Niklas Luhmann cogitava de

⁵³ *Ibid.*, p. 115.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 115. Cf. GONÇALVES, Guilherme Leite. Os paradoxos da certeza do direito. *Revista Direito Gv*, São Paulo, v. 2, n. 1, p.211-222, jun. 2006.

⁵⁵ É o caso de Gustav Radbruch, referenciado no tópico seguinte.

⁵⁶ CORSI, Giancarlo. Sociologia da Constituição. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 39, n. 1, p. 176-177. Cf. SILVA, José Afonso da. Constituição e Segurança Jurídica. In: SILVA, José Afonso da. Constituição e Segurança Jurídica. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 15-31.

⁵⁷ Neste sentido é que a doutrina aponta que a única certeza que o direito pode oferecer é a certeza da aplicação do código binário. Cf. GONÇALVES, Guilherme Leite. Os paradoxos da certeza do direito. *Revista Direito Gv*, São Paulo, v. 2, n. 1, p.211-222, jun. 2006.

uma segurança advinda do texto e de uma continuidade do direito com pauta na redundância, fato que possibilitaria uma linearidade e constância no direito.⁵⁸

2.1.1 Segurança jurídica enquanto condição de possibilidade do Direito

A certeza se sustenta na previsibilidade das normas do ordenamento e a segurança no fato de que aquelas normas, pautadas pela certeza, produzem garantias e situações jurídicas favoráveis.

A segurança, então, informa o próprio sistema jurídico em dois aspectos. O primeiro aspecto se perfaz, de acordo com a norma, ou, mais especificamente, de acordo com diminuição da insegurança decorrente dos estados de frustrações das expectativas mediante a criação de expectativas normativas pautadas no código binário.

O segundo aspecto ocorre com a positivação, consubstanciada em um fechamento do direito e existência de um código binário: a certeza de aplicação deste código binário e da manutenção das características do sistema, dentre as principais o fechamento operativo e a abertura cognitiva, faz obter um grau mínimo de segurança: a segurança que o código irá ser aplicado.

A relação entre segurança e sistema jurídico permite que esta seja incorporada ao sistema jurídico, e, por isso, adquira estrutura deontica, imprescindível para a sua atuação perante o poder tributário, por exemplo.

A segurança jurídica, então, teria um caráter instrumental ou formal primário, sendo um mecanismo reflexivo do sistema jurídico, não se excluindo que o conteúdo desta, em alguma particularidade, promova a valoração, tampouco tenha fundamentação axiológica.⁵⁹

Assim é que se pode conjecturar que a certeza do direito e a proteção da confiança, dimensões subjetivas da segurança jurídica, oriundas da segurança em sua dimensão objetiva,⁶⁰ podem estabelecer valores, em especial quanto a confiança, sendo desta caracteres

⁵⁸ Este tema será retomado no tópico acerca da dimensão subjetiva da segurança jurídica..

⁵⁹ Posição interessante neste sentido é defendida por Fernando Sainz de Bujanda. O autor entende que se o Direito visa por si a segurança e esta se realiza inexoravelmente no ordenamento positivo, não se tem dúvidas que será difícil que a segurança possa servir de ponto de partida para valorar o ordenamento jurídico. Entende, o autor, que a segurança se vincula à justiça, porquanto se sentir inseguro é sentir-se injustiçado, sendo rejeitável a teoria formal da segurança. BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho III**: Estudios de Derecho financiero. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 291.

⁶⁰ É o que será visto no tópico referente. De outro lado, uma questão é o ordenamento jurídico ser considerado seguro e outra é ele ser seguro. Ser considerado seguro é uma perspectiva do envolvido na comunicação jurídica, é uma perspectiva do sistema psíquico, porém decorrente da característica objetiva: valora-se, dá-se sentido, ao ordenamento, sua qualidade é ser seguro, mas isto independe da valoração. Assim é que “[S]eguridad jurídica es

dos valores, na medida em que se qualifica por (i) realizabilidade, que é a capacidade da confiança em se realizar; a (ii) inexauribilidade, que é a capacidade dos valores serem sempre inesgotáveis, com o vir-a-ser concretizável, v. g., a confiança é inesgotável; (iii) transcendentalidade, que é a capacidade de uma realização específica do valor não o concretizar universalmente; e a polaridade, que é a (iv) binariedade positiva-negativa pela qual se desenvolve os juízos acerca dos valores.⁶¹

Em resumo: a introdução da segurança no sistema jurídico, passando a ser segurança jurídica, prescinde de uma fundamentação moral – ou seja, sua origem, inicialmente considerada, não é oriunda de um valor moral. Sua fundamentação advém, em verdade, da sua relação intrínseca com o próprio sistema jurídico.⁶²

A afirmação aqui posta, em suma, é que o sistema pode ser seguro ou não de acordo com critérios objetivos (ou conteúdo mínimo da segurança jurídica). Este veredito acerca da existência de uma qualidade de seguro ao sistema prescinde de uma valoração, de um ato humano. Entretanto, tal consideração não exclui que conteúdos subsequentes à segurança jurídica objetiva, relativos à sua dimensão subjetiva, possam ser fundamentados mediante valores.⁶³

Assim, a segurança jurídica informa a conduta dos sujeitos à ordem jurídica na medida em que atenda à expectativa do cumprimento do direito e da expectativa gerada pela conduta.⁶⁴

la cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es derecho en cada momento y sobre lo que previsiblemente lo será en el futuro.” MORENO, Fernando Sainz. *Seguridad Jurídica*. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 117-120.

⁶¹ REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 94

⁶² Heleno Torres utilizando-se do positivismo metodológico, conclui que “a cadeia interna de positivação das normas não exige legitimar-se por valores transcendentais ou absolutos”, situa o problema devidamente, ao afirma que “não é exatamente um problema de hermenêutica, mas de validade ou de fundamentação do próprio sistema”. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 63-71.

⁶³ Em sentido contrário se tem Humberto Ávila: “o uso da expressão ‘segurança jurídica’ denota um juízo axiológico concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores”. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 109.

⁶⁴ Credita-se aqui a posição de Fernando Sainz de Bujanda, de acordo com a qual se o problema da segurança jurídica e sua fundamentação valorativa são abordados do ponto de vista dos sujeitos de uma comunidade em face do ordenamento jurídico, a segurança ou insegurança somente pode se identificar com a certeza ou incerteza que os sujeitos são suscetíveis a obedecer à ordem jurídica, logo, sendo possível uma valoração. BUJANDA,

2.1.2 A posição do Supremo Tribunal Federal

Analisando as manifestações do Supremo Tribunal Federal nos processos envolvendo o Estado e as pessoas (naturais ou jurídicas) se tem o posicionamento emblemático no Mandado de Segurança n. 24.268, um dos precedentes que compõem o repertório da Súmula Vinculante n. 3.

A síntese do caso se refere ao cancelamento, pelo Tribunal de Contas da União, de pensão percebida por beneficiária durante dezoito anos sem a disponibilização do contraditório e da ampla defesa. Em voto-vista, o Ministro Gilmar Mendes constrói argumento em prol do devido processo legal e da segurança jurídica.

Ocupando-se da análise desta o Ministro utilizou-se das lições de Almiro do Couto e Silva, Karl Larenz e J. J. Gomes Canotilho para concluir que a segurança jurídica é “pedra angular do Estado de Direito sob a forma de proteção à confiança”⁶⁵, sob o entendimento deste de que uma das funções do ordenamento jurídico é a proteção da confiança, haja vista que o poder de confiar no ordenamento seria uma condição fundamental para a pacificação coletiva.

Por fim, a conclusão do Ministro foi que a posição constitucional da segurança jurídica decorre do Estado de Direito, considerado este como princípio, fato que traduz a segurança jurídica como um “subprincípio do Estado de Direito”⁶⁶, cabendo a esta uma função de realizar a ideia de justiça material.

No segundo caso, o do mandado de segurança n. 25.116, o Ministro Ayres Brito, analisou a segurança acerca de um professor de Escola Nacional vinculada ao IBGE que não teve período do seu vínculo formal registrado, mas ainda assim teve a aposentadoria concedida, situação considerada ilegal pelo Tribunal de Contas da União.

Nesse diapasão, corrobora seu entendimento com o de José Joaquim Gomes Canotilho, doutrinador que situa a segurança jurídica como elemento objetivo da ordem jurídica e a proteção da confiança como aspecto subjetivo desta segurança jurídica, concluindo que esta, a

Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho III**: Estudios de Derecho financiero. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 291-293.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, p. 182

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 24.268. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, p. 183

segurança jurídica, “é elemento conceitual do Estado de Direito”⁶⁷, sendo, portanto, um direito e instrumento de proteção objetiva da dignidade da pessoa humana.

Detendo-se na análise destes, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal enfrenta a questão da segurança jurídica mediatizada, prioritariamente, diante do fator tempo.⁶⁸

Entretanto, outros precedentes auxiliam a uma conclusão acerca da jurisprudência do STF. Esta, na análise geral, se desenvolve diante da incerteza e possibilidade de revisão das situações jurídicas que (i) se encontram consolidadas durante um período de tempo;⁶⁹ (ii) manifestam-se⁷⁰ mediante institutos jurídicos como a coisa julgada, a prescrição e a decadência;⁷¹ e sobre (iii) a própria modulação dos efeitos das ações diretas, onde se tem uma bipartição em duas situações que ensejam proteção: (iii.i) quando houve a produção de efeitos da norma inconstitucional por um lapso temporal amplo⁷²; e (iii.ii) quando ausente o fator tempo ainda assim se deve ter proteção a mudanças em situações jurídicas patrimoniais ou relativas ao estado das pessoas.⁷³

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 25.116. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, p. 122.

⁶⁸ SAMPAIO, José Adércio Leite. Expectativa de Direito e Direito Adquirido como Franquias e Bloqueios da Transformação Social. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 315 et seq.

⁶⁹ É o caso dos Mandados de Segurança supracitados.

⁷⁰ O raciocínio de que são manifestações da segurança jurídica advém de LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>, p. 30-33.

⁷¹ É o caso, por exemplo, do Mandado de Segurança n. 26.271, sob relatoria do Ministro Celso de Mello, quando analisou a oponibilidade da coisa julgada perante o Tribunal de Contas da União, que questionara a validade jurídica de decisão judicial transitada em julgado.

⁷² O artigo 27 da Lei n. 9.868 é um dos maiores motivos para tal discussão, haja vista que prevê a consideração da razão de segurança jurídica para a modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade. Nesse aspecto, tem-se este ponto (iii.i) a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.029, referente à inconstitucionalidade do Instituto Chico Mendes. A ação versava sobre a inconstitucionalidade forma da MP n. 366/2007 que restou posteriormente convertida na Lei n. 11.516/07. Em suma, a tramitação da referida Medida Provisória se deu ao arrepio do §9º do artigo 62 da Constituição Federal. A Questão de Ordem suscitada pelo Relator da ADIN, Ministro Luiz Fux, trouxe a importância da segurança jurídica à modulação dos efeitos, vez que ao adotar-se essa decisão haveria uma instabilidade jurídica diante do lapso temporal da norma inconstitucional. Em resumo, em que pese a inconstitucionalidade da MP n. 366/2007 possuir um lapso temporal relativamente curto em relação ao seu julgamento em 2012, a modulação dos efeitos da inconstitucionalidade se deu pela presença de situações semelhantes que perfaziam quase onze anos, a contar da publicação da Emenda Constitucional n. 32/2001, sendo por volta de quinhentas medidas provisórias na mesma situação de inconstitucionalidade, fato que acarretaria um colapso no sistema jurídico. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.029. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

⁷³ Em relação a (iii.ii) cita-se como exemplo emblemático a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4876, que declarou a inconstitucionalidade do art. 7º da LC 100 do Estado de Minas Gerais, que efetivou servidores a contar de antes da Constituição de 1988 até o ano de 2002, situação que, em que pese o lapso temporal, foi

Da análise destes julgados e do posicionamento mais recente da Corte Constitucional, pode-se chegar a algumas conclusões.

A fundamentação, ou origem, da segurança jurídica no âmbito do Supremo é questão pouco debatida. É posta como (i) aspecto de princípio decorrente do princípio do estado de direito; (ii) elemento conceitual do Estado; (iii) postulado configurado enquanto expressão do Estado Democrático de Direito.⁷⁴

Em que pese poder parecer um exercício ausente de aplicação prática, a fundamentação de um instituto é imprescindível para delimitar a sua origem, o seu alcance e os elementos que o compõem, podendo, com isto, agregar legitimidade quanto à sua aplicação e quanto à sua teorização.

Como exposto, a jurisprudência do Supremo destaca uma inegável conexão entre a segurança jurídica e o estado de Direito, com exceção da posição (i), quando a análise restringe-se à posição pós-formação do sistema jurídico, do ordenamento jurídico particular, em face do qual a segurança jurídica passa a compô-lo, protegendo e garantido situações que, em que pese somente sob a aparência legítima, ocasionaram no seu suposto titular a confiança que estariam consolidadas.⁷⁵

Em relação a (ii) e (iii) são propostas que se assemelham mais: de fato a segurança jurídica é expressão do Estado Democrático de Direito, ao se considerar que este Estado Democrático de Direito denota dois elementos: uma instituição de direito (organização formal)⁷⁶ e uma instância de responsabilidade política, haja vista que o exercício do poder é relacionado com o Direito⁷⁷. Como será visto adiante, esta se configura fundamentalmente como princípio jurídico que programa condicionalmente o poder – que é, por sua vez, o modo

justificada pela modulação da segurança jurídica em face daqueles que já estivessem aposentados. O Recurso Extraordinário n. 637.485, que preservou o devido processo legal sob pena de instaurar situação jurídica já consolidada pela expectativa do processo eleitoral, e, por fim, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.140 que obstou a irretroatividade de Lei de Organização Judiciária que afetaria os atos praticados pelos cartórios para a preservação dos atos notariais e de registro praticados pelas serventias extrajudiciais que tiveram suas atribuições eventualmente modificadas. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.140. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

⁷⁴ Esta última posição advinda do Ministro Celso de Mello, quando na relatoria do Mandado de Segurança n. 26.271. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 26.271. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**

⁷⁵ São casos que envolvem, então, a proteção da confiança, dimensão subjetiva da segurança jurídica.

⁷⁶ LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 82-83.

⁷⁷ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 481-482

de atuação do sistema político, tomado este enquanto meio de comunicação do Estado, ou poder jurídico.

Portanto, a assertiva de enquadrar a segurança jurídica como elemento conceitual do Estado de Direito pode ser acertada se tomada como condição de possibilidade que este Estado congrega uma programação que condiciona o seu poder, é dizer: condiciona o exercício do poder estatal de acordo com a segurança jurídica.

2.2 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PRINCÍPIO

Neste tópico, segue-se com o marco teórico de acordo com a teoria sistêmica do Direito e passa-se à análise da segurança jurídica, fundamentada como condição de possibilidade do sistema jurídico, a integrar o próprio sistema jurídico.

Em outras palavras, o tópico analisa a transfiguração da segurança enquanto condição de possibilidade do sistema jurídico para a segurança jurídica, esta tecnicamente componente da estrutura do sistema jurídico. Enquanto elemento do sistema jurídico figura com a natureza de princípio jurídico.

Explica-se: a fundamentação da segurança jurídica encontra-se assente como condição de possibilidade. Assim é que a compreensão do tema referente à formação da segurança enquanto princípio da segurança jurídica é a análise objetiva do que se entende por *reentry*.⁷⁸

Em linhas básicas, o *reentry* neste caso, ocorre quando se considera que uma condição de possibilidade de um sistema não pode vir a ser elemento deste como elemento caracterizado por conter um mandamento de dever ser, é dizer, o que é condição de algo (uma existência prévia para considerar existente outra existência) não pode ser, ao mesmo tempo, conteúdo deôntico desta existência, funcionalizar como elemento do sistema. E sua permanência como condição de possibilidade tão-só afeta a compreensão do que condiciona aquela existência, e não necessariamente deve ser seguida.

Para superar essa contradição, a condição de possibilidade segurança deve passar a ser considerada como possível dentro do sistema. Sendo assim, a partir do momento em que se inclui esta no sistema, figurada enquanto norma, impõe-se, então, como um dever: a segurança jurídica como norma do sistema.⁷⁹

⁷⁸ Cf. LUHMANN, Niklas. **La sociedad de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2006, p. 28 et seq.

⁷⁹ Todo este percurso teórico restou realizado por Marcelo Neves quando da análise da proporcionalidade. O autor a enquadra enquanto condição de possibilidade para uma ordenação de regras e princípios, ou seja, uma condição de possibilidade da Constituição e suas normas. Porém, na medida em que é uma condição de

A posição desta norma e a sua função reflexiva se enquadram, por sua vez, na condição de norma-princípio. É o tópico a seguir.

2.2.1 Conceito de princípio

A análise dos componentes do sistema proposta ao presente trabalho visa expor quais os componentes do sistema e suas funções dentro do sistema. Em outras palavras, quais os elementos (repertório do sistema) e a função destes no sistema. No presente, a análise se restringirá às normas-princípios e normas-regras.

Adotando-se o conceito semântico⁸⁰ de norma obtêm-se as normas-regras e as normas-princípios, sendo a norma o sentido obtido, via de regra, por um enunciado normativo.⁸¹ O enunciado normativo, por sua vez, seria a formulação linguística que expressa a norma. O enunciado normativo teria, no nível linguístico, o caráter instrumental, com a função de conter, expressar ou estabelecer uma norma.⁸²

Ocorre que o sentido, enquanto resultado de um processo cognitivo voltado à compreensão da linguagem prescinde de um enunciado normativo. Portanto, nem toda norma dependerá de um enunciado normativo⁸³ – ou seja, as normas podem ser implícitas, independentes de enunciados.

possibilidade não necessariamente esta condição agrega um dever ser a ser atendido, agrega tão somente sua condição de possibilitar o funcionamento deste sistema. É a partir da entrada da proporcionalidade enquanto regra, ou princípio, a depender da doutrina, que esta figura como autêntico dever ser que possibilita a dinamização dos elementos. NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 109-110.

⁸⁰ O critério é semântico na medida em que “os critérios para a identificação de normas sejam buscados no nível da norma, e não no nível do enunciado normativo” ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 54.

⁸¹ Ainda se tem as normas de decisão. Estas são o estado mais individualizado da norma jurídica (princípio ou regra). A norma jurídica em si não é completa no sentido de que não pode ser passível de aplicação. A norma jurídica funciona como início da decisão (aplica), sendo esta modificável ao caso concreto. MULLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito I**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 148.

⁸² Pontuou-se “via de regra” porquanto as normas não são obtidas somente dos enunciados, as normas podem prescindir de enunciados e se caracterizarem como normas ainda assim. Normas são construções que obtidas da análise do sistema jurídico, mediante enunciados expressos ou implícitos, sendo, neste caso, decorrentes de uma atividade hermenêutica mais elaborada. Este conceito não é novo: em que pese não trabalhar a diferença entre princípio e regra como espécies de normas, Karl Larenz estabelece doutrina parecida com a de Robert Alexy quanto ao enunciado normativo (o autor designa como proposição jurídica), veja-se: “A regra do Direito tem a forma linguística de uma proposição, a «proposição jurídica» (...). A proposição jurídica deve distinguir-se, em virtude do sentido normativo que lhe é correspondente, de uma proposição enunciativa, que contém uma afirmação de factos ou uma constatação”. LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 350.

⁸³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 54.

Princípios e regras, então, contêm um enunciado do que deve ser, ou, em outras palavras, possuem o caráter deontológico como comum⁸⁴, a diferença é qualitativa⁸⁵: princípios contêm o mandamento do que deve ser enquanto mandamento de otimização, determinando que um estado ideal de coisas deve ser consolidado de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas existentes; e a regra possui um mandamento definitivo, determinando que preenchida a hipótese de incidência o fato deve ser regulado tal qual estabelecido na norma.

É possível uma breve ponderação, entretanto. Deve-se ressaltar que o mais relevante exsurgiu acima: os princípios conteriam o caráter deontológico; este caráter deontológico se destina a um comando específico: ao considerar as condições fáticas e jurídicas, o estado ideal de coisas deve ser concretizado na melhor medida possível.

Os princípios conteriam, então, graus de realização, e tais graus seriam pautados nas possibilidades fáticas e jurídicas.⁸⁶ Os princípios contêm deveres *prima facie* ou mandamentos de otimização⁸⁷ de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas apontadas.⁸⁸

As regras seriam as normas portadoras de um dever mais específico: diante da sua ocorrência algo deve ou não ser realizado, não existe um grau maior ou menor de realização, deve-se fazer, diante de uma regra, o que ela estabelece, porquanto estas impõem deveres definitivos.⁸⁹

Adotando-se as premissas da teoria sistêmica tem-se outra possível distinção entre princípios e regras. Entretanto, dois conceitos prévios se fazem necessário: o de auto-observação e o de reflexividade. De início se pontua que os dois conceitos dizem respeito à decisão do sistema.

⁸⁴ De acordo com Robert Alexy: “Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser”. **Ibid.**, p. 87.

⁸⁵ Neste ponto, trabalha-se com o critério semântico da norma, distinguida enquanto regra e princípio conforme as teorias de Robert Alexy e Ronald Dworkin, em especial do primeiro.

⁸⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo, restrição e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 45-46.

⁸⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

⁸⁸ De acordo com Ronald Dworkin esta seria uma dimensão de peso ou de importância. A doutrina do autor para a distinção encontra-se em DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 52 e et seq.

⁸⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo, restrição e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2010, p. P. 45. Com a concepção da regra pautada no critério de aplicação tudo-ou-nada, confira-se DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

A auto-observação é a capacidade do sistema em observar-se a si próprio, ou sua reflexividade acerca de suas próprias operações, com a finalidade de influenciá-las de forma futura. A observação é a comunicação primeira de um sistema porquanto toda observação produz uma distinção e identificação. A observação modifica o sistema igualmente na medida em que opera uma diferença. A observação, então, observa a si mesmo na medida em que ela, observação, para produzir distinção e identificação, produz distinção e identificação do que é observação e o que não é observação. É uma operação paradoxal: para determinar-se o que é observação (distinção e identificação) no sistema primeiramente se realiza uma observação.⁹⁰

A reflexividade, por si, é a aplicação do processo de produção de sentido em si mesmo. É produzir o sentido sobre o processo de produção de sentido. É o mecanismo de cunho epistemológico sobre o qual reside a possibilidade do próprio ser-em-análise poder expor as nuances do seu agir. Não é um mecanismo exclusivo do direito, sendo aplicável a outros campos do saber, a exemplo do poder falar sobre palavras e a aplicação do poder sobre quem detém o poder.⁹¹

A reflexividade constitui vantagem na medida em que se pode estruturar a capacidade seletiva do processo. É dizer, sob o domínio da reflexividade o próprio processo decisório pode ser estruturado de forma mais específica e dinâmica, possibilitando tratar de matérias com maior complexidade.

Segue que o modelo aqui adotado não afasta por completo a teoria de Robert Alexy, mas a coaduna com a teoria sistêmica do direito: são teorias conciliáveis.⁹² De acordo com isto, normas são critérios ou razões para que sejam tomadas decisões jurídicas, as normas princípios são critérios *prima facie* para a decisão; já as regras são razões ou critérios de decisões com caráter definitivo.⁹³

Primeiramente deve-se considerar que as regras contêm essa razão definitiva para uma decisão: preenchidos seus pressupostos há a consequência jurídica, ocorrendo isto quando um

⁹⁰ **Ibid.**, p. 117 et seq.

⁹¹ **Ibid.**, p. 13

⁹² Em verdade, o escopo de Niklas Luhmann, como já exposto, foi ofertar uma teoria da sociedade de bases amplas, inclusive do direito. Sua teoria, em muitos pontos, é generalista, fato que possibilita a consideração de particularidades da teoria do direito e, ao mesmo tempo, da dogmática e ordenamento jurídico estudado, no caso do presente trabalho, o brasileiro. De outro lado, a teoria de Robert Alexy almeja aos princípios e regras o caráter de razões *prima facie* ou definitivas, situação que pode coadunar com a teoria sistêmica.

⁹³ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 84.

argumento contrário não seja imposto, ou, se já imposto, encontre-se superado.⁹⁴ As regras são razões definitivas, mas não absolutas, tanto é que podem ser afastadas pelos princípios, cabendo, neste caso de exceção, o ônus da argumentação, é dizer, as regras determinam a consequência àquele caso em que sua hipótese é preenchida, porém é passível de ser afastada por um princípio desde que se possua ônus argumentativo para tanto.⁹⁵

As normas da espécie princípios encontram-se num patamar reflexivo da ordem jurídica: são normas que servem para estabelecer, construir ou interpretar outras normas, no sentido de mecanismos reflexivos apresentados acima. Não são funcionalmente dirigidas a serem diretamente determinativas para a decisão de questões jurídicas.⁹⁶

Os princípios funcionam, então, como filtros das expectativas normativas postas no ordenamento jurídico. A complexidade estrutural dos princípios, deve ser entendida como: (i) distância cognitiva com o caso concreto, ou seja, não são específicas em relação aos fatos a serem jurisdicizáveis do caso a decidir; e (ii) configuração de uma relação entre antecedente e consequente mais flexível.⁹⁷ Estas complexidade estrutural tornam estas espécies aptas para a seletividade das expectativas normativas.⁹⁸

Em suma, “a importância dos princípios constitucionais relaciona-se com capacidade de viabilizar uma reprodução complexamente adequada do sistema jurídico em relação à sociedade como um todo”⁹⁹.

As normas regras, por sua vez, são passíveis de atuarem como razões definitivas das decisões jurídicas, não possuem a reflexividade dos princípios, pois.¹⁰⁰ As regras não possuem a complexidade dos princípios, tendo sua estrutura uma menor flexibilidade para a possibilidade de serem seletivas.¹⁰¹ As regras já contêm as expectativas normativas

⁹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 164.

⁹⁵ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 84.

⁹⁶ **Ibid.**, p. 109.

⁹⁷ **Ibid.**, p. 123.

⁹⁸ **Ibid.**, p. 118.

⁹⁹ **Ibid.**, p. 132.

¹⁰⁰ **Ibid.**, loc. cit.

¹⁰¹ **Ibid.**, p. 118.

concretizadas ao ponto de serem passíveis de aplicação ao caso concreto sem necessidade de observância de uma intermediação.¹⁰²

São exemplos de regras constitucionais¹⁰³, porque determinam a razão jurídica definitiva para a decisão, as normas que vedam a criação de organização paramilitar pelos partidos (art. 17, §4º), as regras atributivas de competência legislativa à União (art. 22), a determinação da aposentadoria compulsória com proventos proporcionais aos setenta anos de idade, ou setenta e cinco, na forma da lei complementar, no caso de servidor público (art. 40, §1º, II).

De outro lado, se faz possível a existência de categorias não normativas que são passíveis de serem normatizadas, haja vista que existem enquanto condições de possibilidades. A condição de possibilidade enquadra-se como requisito para que uma ordenação jurídica seja funcional.¹⁰⁴ É o caso da proporcionalidade. A aplicação das regras e princípios deve obedecê-la, ocorrendo que, na medida em que a proporcionalidade se imponha como um dever ao aplicador do direito, passa a ter a natureza jurídica de norma (há um dever ser ou dever de observar).¹⁰⁵

No caso de princípios, que podem ser restringidos por outros princípios, é diferente. Uma regra jurídica válida contém, ao contrário de princípios, uma determinação para a decisão de casos que tem que ser deixada de lado se um princípio deve ter a precedência, por sua vez, princípios não contêm determinações desse tipo.

Além destes pontos, de acordo com a teoria aqui exposta, outra característica restou agregada aos princípios: sua capacidade de reflexividade, ou funcionamento enquanto mecanismo reflexivo do sistema jurídico. Neste sentido, os princípios podem funcionar como normas que determinam como outras normas irão ser estabelecidas, interpretadas ou restringidas no sistema, ou seja, possuem a função de normas que versam sobre normas.

Os princípios funcionam como mecanismos reflexivos e podem, por isso, conter programações – que são, em suma, critérios condicionais ou finalísticos para que uma norma

¹⁰² **Ibid.**, p. 118-122.

¹⁰³ Refere-se às regras constitucionais porquanto é o âmbito de estudo prioritário do presente trabalho.

¹⁰⁴ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 109

¹⁰⁵ **Ibid.**, p. 109-110

submetida à programação seja considerada válida –, a serem vistas quando da análise das dimensões da segurança jurídica.

2.2.2 Segurança jurídica como princípio

A segurança jurídica pode ser categorizada, inicialmente, como princípio por conta da sua reflexividade. Assim, é mecanismo reflexivo, norma que versa sobre normas, ou norma que determina-se sobre outras normas, em especial em relação às regras.

Outrossim, a segurança jurídica pode ser categorizada como princípio diante da sua razão *prima facie*, ou por possuir a argumentação jurídica *prima facie* ou *pro tanto* quando da tomada de uma decisão.¹⁰⁶ A afirmação de que se constitui uma razão *prima facie* é feita de acordo com a distinção entre dever ser real e dever ser ideal. Este é o dever ser que não designa necessariamente que aquilo que é devido possa ser possível fática e juridicamente em toda a sua extensão; aquele (deve ser real) é o dever ser que considera as possibilidades fáticas e jurídicas clausulando a decisão de acordo com estas – podem ser cumpridas ou descumpridas, então.¹⁰⁷

É pautado neste conceito de dever ser ideal que o caráter *prima facie* dos princípios resta consolidado. Os princípios necessitam de uma dupla possibilidade para serem realizados: a possibilidade fática e a possibilidade jurídica, consubstanciada na ausência de outro princípio que tenha precedência sobre ele. De outro lado, a consideração da razão da regra é a própria codificação das possibilidades fáticas e jurídicas, previamente verificadas.¹⁰⁸

Estas duas características (reflexividade e razão *prima facie*) permitem trabalhar o tema segurança jurídica no sistema jurídico sob o aspecto principiológico.

Portanto, considere-se, neste ponto¹⁰⁹, somente a segurança jurídica enquanto princípio atuante na relação entre o poder público e a esfera privada. Nesta relação, a segurança jurídica

¹⁰⁶ **Ibid.**, p. 184.

¹⁰⁷ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 165.

¹⁰⁸ **Ibid.**, p. 164 et seq.

¹⁰⁹ Restringe-se aqui a consideração da segurança jurídica na relação entre particulares, tema afeto à horizontalidade dos direitos fundamentais e do desenvolvimento das relações entre particulares pautada na boa-fé. Assim o é porquanto denota diferenças, em especial com a adição do poder a um dos polos da relação – o Estado.

adquire uma nova característica, além das duas mencionadas: ela condiciona o exercício do poder.¹¹⁰

Em resumo¹¹¹, o sistema político, ou sistema do poder, sofre uma particularidade em relação aos outros sistemas: seu código binário é complementado necessariamente pelo código do sistema jurídico. Por isso o exercício do poder ocorre de acordo com o caráter lícito/não-lícito (ou direito/não-direito), sendo uma das funções da segurança jurídica a complementação deste código binário do direito¹¹², funcionando enquanto programação para que o código binário jurídico, que determina o poder político, seja dinamizado e consagrado quando da relação entre poder político e esfera particular.

Tal função é contemplada pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Rememorando-se os casos supra, vê-se que o afastamento de regras, mediante a criação de exceções, e garantia de aplicação de outros princípios, como os princípios do contraditório e da ampla defesa, decorrem do fato de que houve o cancelamento de uma situação jurídica subjetivamente consolidada por um ato do próprio Estado.¹¹³

É justamente neste ponto que a importância da fundamentação da segurança jurídica como condição de possibilidade do direito é notada. Antes condição de possibilidade que instrumentaliza as expectativas normativas do direito e garante que o código binário irá ser aplicado, quando do seu ingresso no sistema jurídico passa a manter tal qualidade, agora sob o aspecto de dever ser: as expectativas mantêm-se protegidas na dimensão subjetiva e a estabilidade do direito válido na dimensão objetiva.¹¹⁴ Acaso a fundamentação da segurança jurídica seja pautada somente em preceitos valorativos, ter-se-á a dificuldade de enquadrá-la nesta função de limitação ao poder, senão com o recurso ao arbítrio argumentativo.

¹¹⁰ MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 120-127.

¹¹¹ A conceituação de poder será exposta de modo mais minucioso quando do tratamento do poder tributário.

¹¹² Acerca da relação política v. direito cf. NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil, o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 85-95. LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985.

¹¹³ Refere-se aqui aos casos dos mandados de segurança nº 25.116 e 24.268 em que o benefício previdenciário restou cancelado após a constatação de uma nulidade ou suposta fraude. Oportunizou-se, nestes casos, o contraditório e a ampla defesa, em que pese não previstos, com vistas à tentativa de manutenção da situação jurídica subjetivamente considerada.

¹¹⁴ A segurança jurídica é, então, um princípio formal. Conforme será visto adiante os princípios formais cuidam de aspectos procedimentais ou relacionados à competência.

Assim é que se como condição de possibilidade exerce a função de manter as expectativas, após, ao ser internalizada e positivada como componente da estrutura do sistema,— ou enquanto princípio jurídico —, possui a função de orientar e estabelecer que as normas positivadas detenham características que permitam a concretização da estabilidade do ordenamento e a certeza do direito.

Esta operação de *reentry* ocasiona quatro amplas consequências ao sistema com base na segurança – agora jurídica: (i) deve ser existente uma norma jurídica; (ii) esta norma jurídica deve ser prévia em relação aos fatos que ela regula; (iii) estas normas que devem ser prévias aos fatos devem ser também previamente conhecidas pelos usuários; (iv) e deve ser, além de (i) a (iii) uma existência regular, ou com pretensão de definitividade.¹¹⁵

A doutrina entende que este seria o conteúdo mínimo para que se possa qualificar um direito enquanto seguro, seriam, então, os critérios essenciais para que se possa cogitar ter um direito objetivamente seguro.¹¹⁶ Neste trabalho, entende-se que são manifestações da segurança após o *reentry*: a entrada da segurança no sistema jurídico ocasiona tais consequências sendo efeitos reflexos deste fenômeno.

O ingresso da condição de possibilidade no próprio sistema ocasiona que este sistema passa a ter um caráter de segurança, objetivamente qualificada, ou, entender-se como um direito seguro.¹¹⁷

2.2.3 Dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica

A dimensão objetiva da segurança jurídica relaciona-se com o aspecto dinâmico da segurança jurídica¹¹⁸, refere-se, pois, aos mecanismos de produção e aplicação do Direito.

¹¹⁵ Este conteúdo mínimo é proposto por NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 58-59.

¹¹⁶ NOVOA, Cesar García. Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. **Dereito**, Santiago de Compostela, v. 22, n. 1, p.139-173, nov. 2013, p. 150.

¹¹⁷ Pode-se cogitar que a ausência do princípio da segurança jurídica, mesmo que de forma expressa ou implícita, ocasionaria tal necessidade porquanto esta se manifesta em condição de possibilidade. Então, ter-se-ia uma legalidade, por exemplo, a suprir esta ausência da construção jurídica da segurança jurídica enquanto princípio implícito. Fenômeno idêntico restou reportado no Supremo Tribunal Federal. Reporta a doutrina de Almiro do Couto e Silva julgados de 1986 e 1993 nos quais o Supremo protegeu manteve vantagens estabelecidas de forma inconstitucional a servidores e magistrados sob o argumento do princípio da irredutibilidade de vencimentos, quando o mais adequado seria a segurança jurídica. COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, v. 2, jun. 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 29 dez. 2015.

A dimensão objetiva se correlaciona com a estabilidade do ordenamento jurídico,¹¹⁹ adquirindo os contornos de correção estrutural, ou formulação adequada das normas do ordenamento, e correção funcional, ou cumprimento do Direito por seus destinatários e pelos órgãos encarregados da aplicação.¹²⁰

Esta estabilidade comporta, por sua vez, diversas particularidades. O que se tem a apreender é que o ordenamento jurídico, enquanto conjunto de normas, deve ser pautado na durabilidade e estabilidade destas normas, deve haver um intuito de permanência das normas. Nesse diapasão, se torna um aspecto que se correlaciona com a vigência e manutenção das normas. Devendo-se entender de um modo amplo desde a elaboração legislativa, aos regulamentos das leis e, inclusive, à manutenção das decisões judiciais consubstanciadas em precedentes.¹²¹

É necessário pontuar que o signo estabilidade não se confunde com imutabilidade. O direito deve ser necessariamente contingente, é dizer, deve aportar soluções para as contingências incidentes em sua esfera de decisão. Tal não se confunde com a solução contingente constante para todos os problemas em sua esfera de decisão.

Exemplifica-se com o seguinte: diante da contingência de uma crise econômica seria cabível a instituição de alíquota zero de imposto sobre produtos industrializados para determinado setor da indústria – as consequências se equilibrariam entre a diminuição da arrecadação e o efeito extrafiscal de incentivo à indústria. Há uma solução para uma contingência econômica de acordo com o direito. Diversa seria situação em que instituída a

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 339.

¹¹⁹ Ou, de outra forma, “são os dados, condições objetivas do ordenamento, consistindo numa garantia da estabilidade jurídica” PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107. BRUNET, “la sécurité juridique exige la stabilité ou continuité des normes en vigueur et situations constitutés”, CAIMES-BRUNET, Sylvia. Quelle consécration du principe de sécurité juridique en droit administratif français?. In: VAIIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; Dal POZZO, Augusto Neves (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: fórum, 2013, p. 95 et seq. Importante pontuar que uma questão é a estabilidade do ordenamento como um todo, outra é a estabilidade das situações individuais concretamente reconhecidas, estas integram o direito adquirido, sendo foco de outros institutos como a coisa julgada, a decadência e a prescrição.

¹²⁰ LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p. 28-29, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>., Acesso em 30 dez. 2015.

¹²¹ O aspecto da manutenção das decisões mediante a coisa julgada não se insere aqui por haver uma proteção constitucional consolidada em torno desta. O que se refere aqui é a manutenção dos precedentes perante os Tribunais.

alíquota zero para este setor da indústria os fatores fossem alterados com o aumento da alíquota visando o acréscimo da arrecadação.¹²²

Este fenômeno da instabilidade do ordenamento pode se manifestar mediante a inflação legislativa e da normas complementares¹²³, refletindo-se em outros aspectos do ordenamento como a vedação ao descumprimento da norma sob o argumento de desconhecê-la.¹²⁴

2.2.4 Dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica

A existência dessa dimensão se justifica na medida em que a proteção das situações subjetivamente consolidadas deve ser realizada.¹²⁵ A dimensão subjetiva da segurança jurídica é, outrossim, tema que merece reflexões mais amplas do que a dimensão objetiva, haja vista a falta de consenso em sua composição, que, por parte da doutrina, compõe-se pelo princípio da proteção da confiança¹²⁶ e, por outra parte, somente pela certeza do direito.¹²⁷

A certeza do direito se conceitua como a proteção das situações subjetivas de acordo com as garantias proporcionadas pela segurança no aspecto objetivo.¹²⁸ Expondo-se o tema de

¹²² Paulo de Barros Carvalho exemplifica com uma situação que pode figurar na incerteza acerca da aplicação do código binário: “Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova, que “A” possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu”. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 98, p. 174. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

¹²³ É a ponderação de Reinhold Zippelius: “As inflações levam à desvalorização, também, na área das normas. Um direito que já não seja inteiramente transparente torna-se num direito não plenamente respeitado. A arbitrariedade, que se pretendia restringir através das normas, consegue uma nova oportunidade na espessura exuberante da floresta de normas. ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207 et seq.

¹²⁴ ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 209-210. GRAU, p. 185.

¹²⁵ VILLEGAS, Hector. El contenido de la seguridad jurídica. **Revista Impuesto**, Santa Fe de Bogotá, 1996, p. 36.

¹²⁶ Esta é a posição, como se verá, de Humberto Ávila, Almiro do Couto e Silva, Guilherme Camargos Quintela.

¹²⁷ Neste sentido são as posições de António-Enrique Perez Luño e Cesar García Novoa, como será visto. Em sentido contrário, deve-se expor aqui a separação realizada por Edvaldo Brito com base na obra de Flávio Lopez de Oñate. O doutrinador baiano destaca que a segurança jurídica é diversa da certeza do direito. A certeza do direito advém da previsibilidade dos comportamentos, consubstanciando-se o princípio da certeza do direito, além da previsibilidade, a característica de determinabilidade do comportamento. BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 47-48.

¹²⁸ LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:bfd-2000-15-48a09575/pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2015. É a posição de J. T. Delos, igualmente: “la seguridad es un estado subjetivo; es la convicción que tengo de que la situación de que gozo no será modificada por la violencia, por una acción contraria a las reglas y a los principios que rigen la vida social. Pera la seguridad es un sentimiento subjetivo que se define con relación a la sociedad”, segundo este autor este sentimento ou aceção subjetiva da seguridade deve fundar-se em algo, e este algo é a existência de

forma mais específica: a certeza do direito é a medida da dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica, e pode-se relacionar como uma consequência da segurança jurídica na dimensão objetiva.¹²⁹

Assim é que, após a elaboração da norma atendendo aos corolários e exigências da dimensão objetiva, se tem o estabelecimento de uma situação subjetiva a ser titularizada pelo destinatário da norma. A certeza do direito se consolida em uma proteção das situações estabelecidas pelas normas seguramente postas.

A fixação mais importante neste ponto é que a segurança jurídica determina a certeza do direito na medida em que orienta a conduta dos contribuintes, ou, em outras palavras, “representa la otra cara de la seguridad objetiva, reflejo en la conducta de los sujetos del Derecho”.¹³⁰

Nesse sentido, assume-se a teoria de que a certeza do direito ocasiona duas vertentes: segurança da orientação e segurança de realização.¹³¹

Referiu-se linhas acima que o direito funciona como alívio das expectativas ao considerar-se que este determina modelos de conduta, oriundas de uma necessidade de segurança. Esta consideração ocasiona uma consequência: “os modelos de conduta aliviam também da pressão de decisão”¹³². A segurança jurídica é segurança de orientação na medida

um estado normativamente organizado e da relação entre o indivíduo e este estado. DELOS, Joseph Thomas. El problema de los fines del Derecho: su lugar en la filosofía del Derecho. In: DELOS, Joseph Thomas et al. **Los fines del derecho**: bien común, justicia, seguridad. Ciudad de México: Universidad Autónoma de México, 1981. p. 31-78, p. 48.

¹²⁹ De acordo com Cesar García Novoa: “la certeza es en sí misma considerada, una situación exclusivamente subjetiva, tan íntimamente vinculada a cada sujeto que dependerá, como nos recuerda Sainz de Buanda, de las “facultades cognoscitivas de cada uno”. NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 58-59.

¹³⁰ LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015, p. 29. MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 117.

¹³¹ É a proposta de Heleno Taveira Torres. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 264-273. Acerca da segurança da orientação e segurança de realização cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107. ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 204-219. NOVOA, Cesar García. Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. **Dereito**, Santiago de Compostela, v. 22, n. 1, p.139-173, nov. 2013, p. 149-151.

¹³² ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 204

em que determina como os destinatários irão se comportar, de acordo com quais regras devem seguir. A segurança de orientação é a segurança normativa¹³³, mais especificamente: é a segurança das pessoas em face da qual, estas têm prévio conhecimento sobre quais normas incidirão sobre os seus comportamentos.

A segurança de orientação é aspecto subjetivo da segurança nesta medida: orienta os indivíduos acerca da conduta devida, da conduta esperada e da conduta a ser realizada: “a segurança normativa de orientação não serve apenas a estabilidade social, mas também a psicoindividual”.¹³⁴

Esta segurança de orientação, que pode ser qualificada como segurança da regra, correção estrutural ou segurança normativa, traduz, em essência, uma mesma ideia: a previsibilidade consistente na segurança das regras de conduta.¹³⁵

Disto decorre outro ponto, a segurança de orientação liga-se à certeza de realização. A segurança de realização é tema afeto ao aspecto dinâmico do direito, comportando a aplicação deste, esta segurança se consubstancia na medida em que se pode confiar que as normas existentes são observadas e impostas.¹³⁶

Em suma, relaciona-se a segurança de realização com o fato de que as normas concretizadas, ou as decisões concretas, deverão proporcionar previsibilidade e calculabilidade aos destinatários das normas¹³⁷.

Os aspectos subjetivos da segurança jurídica se intercalam: a segurança de orientação só é possível existir na medida em que a segurança de realização ocorra, esta é condição essencial daquela. Normas e decisões somente podem perfectibilizar a segurança de orientação se a segurança de realização for existente, ou seja, se as normas forem realizáveis e devidamente impostas.¹³⁸

¹³³ **Ibid.**, p. 204.

¹³⁴ ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 204

¹³⁵ NOVOA, Cesar García. Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. **Dereito**, Santiago de Compostela, v. 22, n. 1, p.139-173, nov. 2013, p. 149-150

¹³⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 206-207.

¹³⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107-108.

¹³⁸ ZIPPELIUS, Reinhold. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207.

O segundo conteúdo da dimensão subjetiva da segurança jurídica é a proteção da confiança. A proteção da confiança tem fundamento na derivação da segurança jurídica, tendo por base a derivação deste princípio e, além disso, como materialização da segurança jurídica.¹³⁹

Analisando a proteção da confiança se tem que esta ocorre se atendidos três pressupostos¹⁴⁰: (i) a base da confiança; (ii) a confiança nesta base; e (iii) o exercício da confiança.¹⁴¹

A base da confiança é o fundamento consubstanciado em uma atuação estatal de forma ampla: (i) de acordo com um ato (a) concreto ou (b) abstrato; (ii) de forma (a) positiva ou (b) pautada na omissão. Essa conduta tem o condão de gerar expectativa pelo destinatário, ou, no caso da omissão, sujeito diretamente afetado.¹⁴²

O segundo elemento da proteção da confiança é a confiança. Esta se traduz em um aspecto subjetivo de difícil conceituação ou previsão. E isto porque a determinação de que alguém confiou em um ato estatal dificilmente poderá ser realizada em bases objetivas. Somente em casos extremos, como a comprovação de desconhecimento da base de confiança – ato emanado pelo estado ausente de qualquer publicidade, por exemplo, é que se pode cogitar na ausência deste elemento.¹⁴³

O terceiro elemento é o exercício da confiança. Este se conceitua como a atuação do particular em face da confiança existente na base de confiança. Se perfectibiliza quando o particular atua mediante atos concretos e específicos que denotem que houve o exercício pautado em uma confiança derivada de uma base legítima.¹⁴⁴

¹³⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. Nitério: Impetus, 2009, p. 47-48.

¹⁴⁰ O tema será retomado no título referente à programação finalística da segurança jurídica.

¹⁴¹ PIMENTA, **op. cit.**, p. 112-114. ÁVILA, Humberto. Segurança, p. 360 et seq. Em sentido contrário, listando os pressupostos como sendo (i) situação passível de proteção; (ii) legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança; (iii) titularidade; e (iv) ato de órgão ou de autoridade pública que contraria o direito exercido em estado de confiança cf. A classificação é referida por TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 205 et seq.

¹⁴² PIMENTA, **op. cit.**, p. 112-113. Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 367-397. Outro ponto é a discussão acerca da capacidade de uma base de confiança poder gerar ou não legitimidade perante o destinatário. Este ponto não será enfrentado aqui, sendo analisado na especificação da segurança jurídica tributária.

¹⁴³ PIMENTA, **op. cit.**, p. 112-113. ÁVILA, **op. cit.**, p. 397-398

¹⁴⁴ PIMENTA, **op. cit.**, p. 113. ÁVILA, **op. cit.**, p. 398-401.

Ainda há um quarto elemento aduzido pela doutrina: a frustração da confiança. Assim é que a proteção da confiança somente se legitima quando um ato estatal corrompa esta confiança. A proteção da confiança é, então, um princípio de reação em face de uma atuação do Estado que frustre esta confiança.¹⁴⁵

Entende-se, com Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que este último elemento não se constitui como pressuposto.¹⁴⁶ Como demonstrado, a confiança se protege de forma ampla, se perfectibiliza pela existência dos três pressupostos, sendo despicando que haja a infringência da confiança. Esta questão “diz respeito à violação, ao descumprimento do princípio, e não a um pressuposto para o seu reconhecimento, para a sua existência”¹⁴⁷.

Expostos estas duas particularidades (certeza e proteção da confiança) a tarefa é consolidar a dimensão subjetiva da segurança jurídica. Em comum, a certeza e a proteção da confiança tem a derivação diante da segurança jurídica na dimensão objetiva: sem a prévia existência desta não se pode cogitar de uma proteção da confiança ou de uma certeza do direito.

Adotando-se a teoria sistêmica do direito, considerando-se temas como auto-observação, automanutenção, decisão, a necessidade da argumentação jurídica (ou ônus argumentativo), se pode concluir que a distinção entre as duas manifestações ocorre de acordo com suas funções no âmbito da produção normativa (decisão ou auto-constituição do Direito), da manutenção desta produção normativa (operação sistêmica de acordo com a decisão) e da argumentação jurídica.

Inicie-se com a decisão. A decisão enquanto autoconstituição¹⁴⁸ do sistema perpassa pela adoção de programas decisórios. Neste caso, o programa decisório é pautado na segurança jurídica, que fornece os critérios para a decisão referente à produção normativa.

De outro lado, no âmbito da teoria sistêmica, a argumentação jurídica¹⁴⁹ se biparte em observações de primeira e de segunda ordem. A observação de primeira ordem se relaciona

¹⁴⁵ **Ibid.**, p. 401-402.

¹⁴⁶ PIMENTA, **op. cit.**, p. 113.

¹⁴⁷ PIMENTA, **op. cit.**, p. 113. Como será visto na análise da dimensão subjetiva da segurança jurídica na instituição de tributos, a proteção da confiança funciona, em verdade, como critério de auto-observação, de legitimidade para descumprimento do poder e argumento de segunda ordem. Tais funções, por sua vez, independem da prévia atuação contrária do Estado.

¹⁴⁸ TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoiético**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 67-70.

com a reiteração do sistema pelos envolvidos na comunicação do sistema,¹⁵⁰ ou, em outros termos: após a decisão (autoconstituição) consubstanciada na produção de uma norma, esta norma passa a ser aplicável. Neste sentido, observam-se as normas postas absente de qualquer questionamento acerca da validade, sentido ou alcance destas dentro de um determinado contexto: tal situação ocorre nos casos em que a aplicação e a interpretação são invariantes¹⁵¹, sendo componentes da automanutenção do sistema.¹⁵²

A observação de segunda ordem, no nível argumentativo, enseja a abertura ao questionamento.¹⁵³ Neste sentido, é o plano argumentativo onde os envolvidos na comunicação do sistema apresentam os argumentos. Segundo Marcelo Neves, o que ocorre na observação de segunda ordem é que esta “possibilita que se rediscuta permanentemente as normas a aplicar e as condições de seu cumprimento”.¹⁵⁴

Os conceitos mais importantes para estes planos de argumentação são o de redundância e o de variedade. A redundância ocorre na argumentação e resulta do fato de que a informação¹⁵⁵ precedente deve ser considerada para as operações seguintes dos sistemas autopoieticos. A redundância funcionaliza a conexão entre informações precedentes e posteriores. A redundância serve, então, para limitar o ingresso de informações, ou seja, para a redução de novas decisões. É função precípua da redundância rechaçar a necessidade de mais informações,¹⁵⁶ produzindo uma linearidade e coerência no sistema.¹⁵⁷

¹⁴⁹ A argumentação aqui tomada é a análise da argumentação em si, o estudo, aqui, é da forma como a argumentação se manifesta e quais as consequências da manifestação desta argumentação. De acordo com Niklas Luhmann “no se trata de la diferencia entre argumentos buenos y malos, entre argumentos convincentes y menos convincentes.”. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 401.

¹⁵⁰ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 98.

¹⁵¹ LUHMANN, **op. cit.**, p. 401-403

¹⁵² TEUBNER, Gunther. **op. cit.**, p. 64-71. O conceito deste autor é mais amplo do que o tema aqui assinalado. A automanutenção de um sistema se relaciona com a capacidade do sistema em conectar seus elementos entre si, em torna-los em uma circularidade. O conceito abarca o quanto proposto aqui, porquanto a observação de uma decisão que institui uma norma é mantida neste nível haja vista que há a produção de um ato que se reporta a esta norma.

¹⁵³ LUHMANN, **op. cit.**, p. 404.

¹⁵⁴ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 99.

¹⁵⁵ Informação é aqui tomada como comunicação nova. Neste caso, adaptando-se, diz respeito à decisão.

¹⁵⁶ Acerca da redundância e suas funções, cf. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 416 et seq.

¹⁵⁷ GONÇALVES, Guilherme Leite. Função interpretativa, alopoiese do direito e hermenêutica da cordialidade. **Direito e práxis**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 27

A variedade é elemento diametralmente oposto à redundância. É elemento que proporciona a mensuração da complexidade do sistema na medida em que o número de elementos que processam a informação se processa é aumentado. Em outras palavras, a variedade é marcada pelas características da multiplicidade dos elementos em um sistema e da limitação, ou dificuldade, de conexão entre estes.¹⁵⁸

Redundância e variedade se conectam no plano argumentativo. Em face do aumento da operação de abertura e da característica de complexidade do sistema, ocasionado pela variedade, se opõe a redundância. A redundância opera com a diminuição da complexidade e da abertura do sistema, possibilitando a conexão entre elementos variáveis, facilitando a compreensão, linearidade e concisão do sistema.¹⁵⁹

A certeza do direito, conforme exposto, deriva da própria segurança jurídica, na dimensão objetiva, podendo-se cogitar que pode ser auferida mediante critérios objetivos, ou, de forma mais sintética: havendo a segurança jurídica objetiva (que programa condicionalmente uma decisão) haverá, necessariamente, a certeza do direito. Assim ocorre ao se considerar que o Direito deve ser necessariamente estável em suas decisões, sendo-lhe vedado pautar-se em decisões diversas acerca de uma mesma contingência.¹⁶⁰

A produção normativa, como decisão, se atrela a um ônus argumentativo consubstanciado na certeza do direito. Segurança jurídica na dimensão objetiva ocasiona a certeza do direito na medida em que gera segurança da orientação e segurança de realização.¹⁶¹

A produção normativa decorre da aplicação do código binário direito/não-direito conforme a programação da segurança jurídica formando uma norma, agora pertencente à

¹⁵⁸ Cf. LUHMANN, Niklas. Legal Argumentation: An Analysis of its Form. **The Modern Law Review**, Oxford, v. 58, n. 3, p. 292.

¹⁵⁹ **Ibid.**, p. 293 et seq.

¹⁶⁰ GONÇALVES, Guilherme Leite. Os paradoxos da certeza do direito. **Revista Direito Gv**, São Paulo, v. 2, n. 1, p.211-222, jun. 2006, p. 217-218. Assim é que seria vedado, por exemplo, a publicação de uma sentença que, em um processo, desse procedência total a um pedido da parte A em face de B e, em outro processo, fosse decidido o inverso.

¹⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011,264-265.

estrutura do sistema jurídico.¹⁶² Esta norma deverá ser aplicável, então. Essa reiteração da decisão nada mais é que operação de redundância dentro do próprio sistema.

A certeza do direito consubstancia-se nisto: é a garantia de que a observação de primeira ordem ocorrerá. É a garantia que o procedimento de concretização da norma já estabelecida, – ou manutenção do próprio sistema –, ocorrerá. Neste aspecto, é segurança de realização. Se consolida, por exemplo, na certeza de que uma recém aprovada súmula vinculante ou uma regra recém promulgada será reiteradamente aplicada a contar da sua vigência, e mais: que as operações posteriores a observarão. Conduz-se, então, à certeza do direito: prevê-se e determina-se que o comportamento de aplicação destas normas será reiterado em operação sistemática.

A certeza do direito funciona, então, (i) para que a decisão seja observada pelo sistema; (ii) como garantia ao destinatário de que o sistema se perpetuará de acordo com aquela norma mediante a qual ele se orienta (segurança da orientação).

O exemplo mais didático que se pode obter da certeza do direito é o *distinguish* e o *overruling* do direito processual. Considerando este como a técnica perante a qual um precedente é substituído por outro, perdendo sua força vinculante. A questão é que a decisão que suplanta a anterior deve ter uma carga argumentativa maior, ou “exige como pressuposto uma carga de motivação maior, que traga argumentos até então não suscitados e a justificação complementar da necessidade de superação do precedente”¹⁶³.

Pode-se conjecturar que a certeza do direito funcionaliza uma vedação à não observância da decisão e uma limitação à superação da decisão por uma nova decisão, haja vista que só a não observância da decisão implica um ônus argumentativo mais elevado.¹⁶⁴

¹⁶² CORSI, Giancarlo. Sociologia da Constituição. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerai**, Belo Horizonte, v. 39, n. 1, p. 183.

¹⁶³ Confira-se, por todos, DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. Salvador: JusPodivm, p. 457 et seq.

¹⁶⁴ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 271-272. Pontue-se que não se olvida da existência e importância da incerteza jurídica, que é inerente ao próprio sistema, em verdade, há argumentação que a única certeza que o Direito pode proporcionar é a certeza de que o seu código será aplicável, conforme GONÇALVES, Guilherme Leite. Os paradoxos da certeza do direito. **Revista Direito Gv**, São Paulo, v. 2, n. 1, p.211-222, jun. 2006, passim. Entretanto, a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, necessariamente de conteúdo aberto, deve mediatizar-se com as particularidades do sistema que visa analisar. Assim é que a segurança jurídica, dentro do direito brasileiro, pautada em proteções como o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada é possível de ser concretizada e demandar certeza do direito. É componente do próprio entendimento da autopoieses a auto-determinação, que, conforme Gunther Teubner, consolida-se na capacidade de constituir quais são seus pressupostos, quais são os elementos para a validade jurídica e se relaciona com a autonomia jurídica que, segundo o autor, consiste, então, não somente na

A proteção da confiança, decorrente igualmente da segurança jurídica objetiva¹⁶⁵, opera de forma diversa no plano argumentativo. Dito de outro modo, é argumento diante de uma segunda ordem de observação que não visa a manutenção da decisão na ordem jurídica, como visa a certeza do direito.

A proteção da confiança visa garantir que a nova decisão, estabelecida na ordem jurídica, não regule a situação jurídica do indivíduo que preencha os pressupostos da proteção.¹⁶⁶ Proteção da confiança pode ser, então, enquanto uma limitação em face do qual um indivíduo visa resguardar a si, ou ao seu patrimônio, no caso do tributo, da imposição de uma nova decisão.¹⁶⁷ É argumento que, igualmente, pode questionar a aplicação da decisão sobre aquele indivíduo.¹⁶⁸

É dizer: a proteção da confiança perfectibiliza o argumento que exsurge quando se tem a inovação, ou possibilidade de inovação do sistema, ocorrendo quando se pretende que a decisão anterior, suplantada pela nova, continue a produzir seus efeitos, ou seja, que se mantenha a situação jurídica anterior, ou, ao menos, seja garantida a sua manutenção até onde se espera que esta decisão fosse mantida operasse.¹⁶⁹

Em uma forma simples: o particular invoca a proteção da confiança visando que a norma que revoga a norma anteriormente estabelecida, e que se aplica até então a este particular, não seja a ele aplicada¹⁷⁰, ou seja, que a nova norma não determine a sua situação jurídica já determinada pela norma anterior.

Para se chegar à proteção da confiança o ônus argumentativo consolidado pela certeza do direito já restou superado: a nova decisão se impôs. A proteção da confiança visa a observação de segunda ordem em face da nova decisão: a decisão revogatória da decisão

“capacidade do direito para criar os seus próprios princípios, mas também a sua capacidade de auto-constituição de acções jurídicas, a juridificação dos processos e a 'invenção' de institutos jurídico-doutriniais” TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 71 et seq.

¹⁶⁵ A classificação é referida por TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 217.

¹⁶⁶ **Ibid.**, p. 216-217.

¹⁶⁷ Neste sentido, tem-se em Judith Martins-Costa a proteção da confiança como crédito social do indivíduo perante o ordenamento. MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. **Revista CEJ**, Brasília, n. 27, p. 114-116.

¹⁶⁸ Voltar-se-á a este tema quando se analisar a dimensão subjetiva da segurança jurídica tributária.

¹⁶⁹ Foi o caso do Recurso Extraordinário 183.130, a ser analisado.

¹⁷⁰ A classificação é referida por TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 212-218.

anterior já foi tomada, porém visa-se que não o potencial destinatário não seja incluso na incidência.

De outro lado, há outra consideração: não somente a norma objetivamente segura estabelece uma certeza do direito, mas, igualmente, ocasiona desta certeza características como a confiabilidade e calculabilidade.¹⁷¹

O destinatário, diante da norma, pode programar suas ações materiais para que sua atuação, a ser subsumida juridicamente, seja de acordo com o planejado, ou até que não seja: é a hipótese que a pessoa tem em abster-se de uma conduta que implicaria uma incidência normativa. Mais comumente se tem estes casos nos aumentos dos impostos, onde, por exemplo, um empréstimo a ser realizado pode ser postergado – logo, o até então cidadão não se torna onerado pela incidência do imposto mediante um imposto acrescido.¹⁷²

2.3 A ESPECIFICAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA INSTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS

Os aspectos trabalhados até então se referiram à segurança jurídica tomada como um todo, como integrante da noção de direito, após como integrante do próprio ordenamento mediante a operação de *reentry*. Entretanto, não restou generalizada: realizou-se o recorte devido com vistas a determinar aspectos da segurança jurídica que fossem aplicáveis e moldáveis ao Direito Tributário.

Neste ponto não se tem inovação: a segurança jurídica referida até então é a mesma a ser tratada no Direito Tributário, a diferença é que são acrescidas notas conceituais e especificidades reflexos das peculiaridades deste ramo jurídico¹⁷³. É dizer, o código binário até então analisado restringiu-se ao aspecto direito/não-direito, complementado pela

¹⁷¹ Confiabilidade é a perspectiva voltada ao passado da segurança jurídica: presume que uma norma encontra-se vigente, e que esta norma continuará permanente, ou seja, presente no direito. Calculabilidade é a perspectiva voltada ao futuro (prospectiva), tem por premissa que o futuro é cognoscível pelo presente, é dizer: tem foco na mudança de uma situação atual para uma futura, há um aspecto presente que deve ser mantido ou previsível no futuro. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 341.

¹⁷² LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:bfd-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015, p. 29.

¹⁷³ É a posição de Eugenio Simon Acosta. O autor entende que a existência de princípios próprios ou exclusivos a um determinado ramo jurídico ocasionariam uma excessiva fragmentação dos ramos do Direito. Segundo o autor, os princípios se especializariam de acordo com o seu âmbito de aplicação no setor específico ordenamento ou, ao contrário, este setor requereria uma aplicação de maior intensidade do princípio. ACOSTA, Eugenio Simon. **El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica**. Bolonia: Publicaciones del Colegio de España, 1985, p. 186-188.

programação constitucional/inconstitucional, que, por sua vez, teve uma complementação de sentido realizada pela segurança jurídica: o ser considerado constitucional é o ser considerado seguro no aspecto objetivo e subjetivo.

O trabalho a ser realizado agora é especificar ainda mais o código, adicionando-lhe à valoração constitucional/inconstitucional a reflexividade própria da segurança jurídica aplicável ao Direito Tributário. É trabalho de complementação às linhas até então aduzidas acima. A fundamentação da segurança jurídica se mantém: decorre do próprio fechamento operacional do direito.

O fenômeno do *reentry* localiza a segurança jurídica enquanto princípio porquanto esta detém as características de razão *prima facie*, da reflexividade (é norma que atua sobre outras normas) e, agora, se acresce uma terceira característica: é uma forma de restrição ao poder.

O Direito Tributário especifica tais características da segurança jurídica. Primeiro, a restrição ao poder da segurança jurídica se adequa ao poder tributário, e esta é a primeira razão da sua especificação. As peculiaridades deste poder – impositivo, tendente ao arbítrio, ocasionador da restrição patrimonial dos particulares – requer se acresçam novas molduras à segurança jurídica.

Segundo, a reflexividade é ponto de partida para a segurança jurídica no sistema constitucional tributário: a previsão da legalidade, anterioridade e irretroatividade, já previstas no âmbito do artigo 5º da Constituição, não se perfaz em exercício de reiteração despicienda ou assistemática, ao contrário, é intencional na medida em que se quis particularizar a segurança jurídica neste ramo do Direito.

A ponderação realizável neste momento é que os conteúdos não se excluem, ao contrário se complementam. Como posto, a segurança jurídica tributária, trata-se de especificação¹⁷⁴, sem nenhum obstáculo de se poder referenciar a segurança jurídica tributária à segurança jurídica que assiste as demais relações jurídicas. Tome-se como exemplo a irretroatividade, que compõe a segurança jurídica.

Esta se encontra contemplada no art. 150, III, “a” da Constituição Federal. Seu programa normativo determina que a lei tributária que institua a cobrança de tributos será irretroativa. Atente-se que o enunciado, específico, reporta somente à cobrança. Ocorre que

¹⁷⁴ Neste sentido, tecnicamente mais correto seria tratar o tema como segurança jurídica no Direito Tributário, prescindindo da qualificação tributária. O signo assim qualificado pode denotar a ideia de exclusão do conteúdo geral, quando, em verdade, se trata de uma especificação deste.

no artigo 5º, inciso XXVI, igualmente da Constituição, se tem uma proteção mais ampla: proibição de leis retroativas, inclusas as tributárias, independentemente do conteúdo destas particularizem cobranças, ou seja, trata-se de proteção mais ampla que assiste ao contribuinte.¹⁷⁵

O tema instituição de tributos e segurança jurídica é face do recorte do presente trabalho: explora-se a segurança jurídica na instituição dos tributos porquanto é o ponto inicial do sistema tributário, somente após a instituição dos tributos é que se pode cogitar outras dimensões da segurança jurídica como a segurança de realização e a proteção da confiança. É assunto, então, vital a compreensão do poder tributário.

2.3.1 O poder tributário como fator de especificação da segurança jurídica

A conceituação do que seja o poder tributário perpassa pela conceituação inicial do que seja o poder.¹⁷⁶ Ao abordar-se o tema “poder” adentra-se na conceituação de poder, política e Estado, e, após, a análise da elaboração das decisões coletivas vinculantes ou do exercício da influência.¹⁷⁷

O sistema político é espécie de subsistema social autopoietico sendo o seu código binário pautado no poder/não-poder, ocorrendo características idênticas àquelas expostas no segundo capítulo com programas, mecanismos reflexivos e tomadas de decisões.¹⁷⁸

E o que é o poder neste sentido? Poder é um meio de comunicação.¹⁷⁹ É o meio de comunicação sobre o qual se desenvolve a política, enquanto sistema social. É o meio

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 13, p.1-6, maio 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 2-3. No mesmo sentido, pondera Edvaldo Brito, ao tratar do núcleo legal para que haja o exercício legítimo da tributação pelo poder público. Segundo o autor, este núcleo não se restringe às regras que estejam somente no título da Constituição referente ao sistema tributário nacional: “Tudo que se refira à proteção do patrimônio do particular contra assédio abusivo integra o núcleo”. BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 558

¹⁷⁶ O poder tributário, como será visto adiante de forma mais detalhada, tem origem política. Uma das lições doutrinárias de Aliomar Baleeiro é clara neste sentido: “o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos de imposição, na prática, tem obedecido menos a inspirações econômicas do que a considerações políticas” BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 189. Ainda segundo José Juan Ferreiro Lapatza o poder tributário nada mais é que o poder político quando se refere ou se manifesta no âmbito da atividade financeira. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Poder tributário y tutela judicial efectiva. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 89.

¹⁷⁷ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil, o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 85-86.

¹⁷⁸ **Ibid.**, p. 86-87.

autorreferencial da política. Estado, como visto, é o sistema de organização do poder político de acordo com o direito. Pontue-se, aqui, que não é somente o sistema político que se utiliza do poder, o direito pode-se utilizar do poder, configurando-o poder jurídico.¹⁸⁰

O poder como meio de comunicação se estrutura como uma ação consubstanciada em uma ordem na qual o submetido (ordenado) tem duas alternativas: ou age cumprindo a ordem ou age a descumprindo.¹⁸¹ Há, então, uma seleção prévia por parte de quem detém o poder, esta seleção é uma ação a ser empreendida por quem se submete à ordem.

A coerção que o poder tem reside nesta seleção imposta ao ordenado. A sanção não figura como componente do poder, mas, sim, como mecanismo que possibilita o funcionamento do poder¹⁸², no sentido de o ordenado cumprir o quanto determinado, ou seja, “funciona como um mecanismo de eliminação da alternativa do descumprimento da pretensão de poder”¹⁸³.

Entretanto, o sistema político e sua autonomização são necessariamente moldados de acordo com o código jurídico.¹⁸⁴ Não se trata de uma interferência plena, mas, sim, de uma complementação. Somente através dessa caracterização jurídica complementar é o que o poder se legitima.¹⁸⁵ Em outras palavras, a imposição do poder por aquele que o detém

¹⁷⁹ LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 5-17.

¹⁸⁰ **Ibid.**, p. 40-42.

¹⁸¹ Neste sentido, surgem dois paradoxos: não há como escapar do poder. Tanto o cumprimento quanto o descumprimento irão ser pautados nesta ordem. O segundo paradoxo é que, de acordo com este conceito de poder, surge o questionamento de alguma relação que não inclua o poder. A resposta deve ser positiva, abarcando as situações nas quais o âmbito de comunicação (de poder) de alguém não corresponde à comunicação tomada pelo outro. Exemplo seria o nacional residente em seu próprio país não tem porque se submeter nas suas relações em seu país às leis brasileiras, via de regra. Cf. SIMIONI, Rafael Lazzarotto. A comunicação do poder em Luhmann. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, v. 97, n. 1, passim, maio 2002. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/57>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

¹⁸² LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 17-20.

¹⁸³ SIMIONI, Rafael Lazzarotto. A comunicação do poder em Luhmann. A comunicação do poder em Luhmann. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, v. 97, n. 1, passim, maio 2002. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/57>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

¹⁸⁴ A tese é de Niklas Luhmann, a estabelecer a Constituição como acomplamento estrutural, ponto já visto no tópico 2.1.2. Assim, a política é dinamizada pelo direito, particularizada, ou seja, há uma mútua interferência entre ambos, com a preservação do código binário de cada um, mantendo-se o fechamento operativo. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 546 et seq.

¹⁸⁵ Esta é a ponderação de Tércio Sampaio Ferraz Jr. “Na noção de soberania, aquilo que aparece diante do direito como poder é sempre alguma relação domesticada ou, mais propriamente, racionaliza pelo direito”. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Estudos de Filosofia do Direito: Reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 30.

somente “se torna viável quando o código de preferência do direito passa a ser relevante no interior do próprio sistema político”.¹⁸⁶ O código jurídico condiciona o exercício do poder.

Bem por isso se pontuou acima que a Constituição se configura mecanismo de acoplamento estrutural entre direito e política, ou direito e poder. É na Constituição brasileira que se encontra inserido o código binário jurídico que irá determinar a legitimidade do código poder. Assim, somente com o auxílio das normas jurídicas e do código binário jurídico é que as decisões políticas, em sentido estrito, e o uso do poder pelo Estado, se tornam possível, assim como o exercício do poder se torna legítimo.¹⁸⁷

A Constituição ao perfectibilizar esta posição de manter o código binário jurídico que irá determinar o poder, perfaz outras duas funções nesta complementação poder lícito/poder ilícito: (i) confere, em nível inicial, as competências, prerrogativas e ônus do Estado e dos que atuam em seu nome; (ii) determina os deveres, ônus e obrigações dos indivíduos perante o estado; (iii) atribui a estes indivíduos garantias e direitos de natureza individual com vistas a opor-se ao poder, ou determinar que este se faça de acordo com o direito.¹⁸⁸

É desta última função que pode ser explicado um tema caro ao Direito Constitucional Tributário: as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁸⁹ Estas seria a programação condicional do código binário jurídico (direito/não-direito ou lícito/ilícito) sobre o poder tributário, condicionando-lhe o exercício: proibindo a instituição de uma obrigação tributária senão conforme os seus termos. A raiz de sua fundamentação decorre, fundamentalmente, que

¹⁸⁶ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil, o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 88-89.

¹⁸⁷ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p.278-279.

¹⁸⁸ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil, o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 90-91. Analisando o tema sob a ótica da competência tributária, José Souto Maior Borges doutrina que a competência tributária é o resultado do somatório entre autorização e limitação para o exercício das funções tributárias, disto resultando que “a segurança jurídica é um produto da consorciação entre ambas”, BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 13, p.1-6, maio 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 4.

¹⁸⁹ É a ponderação de Marco Aurélio Greco ao pontuar que as limitações “são regras proibitivas que impedem a ação em determinada direção ou de certa forma ou modo. Não são diretrizes positivas de ação nem indicam um objetivo a alcançar ou caminho a seguir. Dizem apenas o que não pode ser feito. Daí afirmar-se que veiculam preceito de caráter negativo (=não pode)”. GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 150. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 3.788.

estas limitações são, de forma própria, fonte de condicionamento do poder, ou de delimitação do exercício deste.¹⁹⁰

Segurança jurídica é uma programação condicional que permite a síntese entre o direito e o exercício do poder tributário, então. Afirmar-se isso é conceber a assertiva de que o poder tributário para ser exercido deve o ser com base no seu código binário poder/não-poder, complementado pelo código binário jurídico direito/não-direito (ou lícito/ilícito), que, por sua vez, demanda o código específico segurança/insegurança, a analisar se a tributação se estabeleceu conforme a segurança jurídica ou não.¹⁹¹

Não existe exercício do poder tributário sem o código jurídico determinativo. O exercício do poder tributário desconforme ao código lícito/ilícito, programado, inicialmente, de acordo com a segurança jurídica, faz surgir ao contribuinte as garantias jurídicas necessárias para que este seja conformado, ou seja, exercido da forma devida.

Dito de outro modo: o exercício do poder tributário em desconformidade com a programação condicional da segurança jurídica é inconstitucional, haja vista que prescinde de embasamento nas características e categorias pertencentes ao direito. E este foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal em sede de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010, que visava a inconstitucionalidade dos artigos 1º e 2º da Lei n. 9.783/99, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores aposentados e dos pensionistas. A Lei, instituída anteriormente à Emenda Constitucional n. 41 de 2003, que possibilitou esta espécie de tributação, era flagrantemente inconstitucional. A inconstitucionalidade cristalina motivou o seguinte pronunciamento do Supremo Tribunal Federal: “assiste ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder

¹⁹⁰ A interpenetração direito-política nas limitações não é novidade à doutrina do Direito Tributário, Aliomar Baleeiro pontuou a índole política dos princípios que compõem as limitações ao poder de tributar (é o título do tópico 4 do capítulo I de sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*), o ensinamento *ipsis litteris* é o seguinte: “Essas limitações, condensadas as regras acima, deixam transparecer sua índole nitidamente política”. Continua acerca da legalidade do imposto: “conquanto pareça postulado jurídico é, historicamente, originária e indissociável das instituições representativas modernas”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 21-22.

¹⁹¹ Por óbvio não se afirma o caráter exclusivo da segurança jurídica, porém se sobreleva seu caráter precípua nesta programação. Critérios como a capacidade econômica do contribuinte são relevantes, porém se entende que restaram superados em um caráter primário. Acerca da mudança de critérios da capacidade econômica e ascensão da segurança jurídica cf. NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 68-69.

de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório”¹⁹².

Neste sentido, a segurança jurídica é princípio que somente assiste ao contribuinte. Não é possível se cogitar de uma segurança jurídica para o Estado, ou protetiva do Estado, este se encontra dotado da soberania que permite o exercício do poder tributário.¹⁹³ A segurança jurídica é conformadora do poder de tributar na medida em que estabelece as bases jurídicas sob as quais este deve ser exercido.

Após esta exposição, pode-se abordar a caracterização do poder tributário e após a relação deste com a segurança jurídica.

A análise do poder tributário demanda, além da análise sistêmica acima, outros dois temas: o ordenamento de ingerência e a compulsoriedade.

O conceito de ordenação de ingerência tem dois elementos: o econômico, que se traduz como uma intervenção na esfera econômica privada, e o normativo, consubstanciado na existência preponderante de normas da modalidade deontica de obrigação ou proibição.¹⁹⁴

Tal ordem de ingerência pode ocasionar o fenômeno inquisitivo do Direito Tributário¹⁹⁵, em face da arbitrariedade do direito. Os fenômenos são parecidos, porém a arbitrariedade, em verdade, parte de um conceito mais amplo.

A arbitrariedade pode ser entendida como toda atuação do poder público desconforme com o direito. Esta pode ser dividida em duas espécies: aplicativa, quando a atuação do poder público na aplicação do direito prescindir da observância de normas determinativas desta

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, p. 150.

¹⁹³ DERZI, Misabel. **Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado**. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 11.

¹⁹⁴ NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 63-67. A perspectiva econômica deste conceito advém do liberalismo econômico, porém é relativizada perante a evolução do Estado Liberal a um Estado-Providência, sendo tal aspecto, o de ingerência, mitigada pela prestação do Estado em serviços públicos, entre outros benefícios aos administrados.

¹⁹⁵ CORNEJO, Humberto Medrano. La tendencia inquisitiva em el Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 74-88. O autor trata do fenômeno como a tendência a mitigação de garantias consolidadas, como a legalidade, e a introdução de perspectivas, como a interpretação econômica, que incrementam o poder arrecadatório da Administração Fiscal e menoscabam o caráter jurídico da relação entre Fisco e contribuinte.

atuação; e normativa, quando a produção das normas, mediante o processo legislativo, desatenda aos preceitos que o determinam, é arbitrariedade cometida pelo legislador, pois.¹⁹⁶

A dinâmica da segurança jurídica se relaciona, de outro lado, com a compulsoriedade. O tributo, cerne do poder tributário¹⁹⁷, tem por uma de suas notas conceituais o caráter compulsório. Por conta disto, no Direito Tributário há doutrina que assinala que a esta característica pode ser considerada fator primordial no Direito Tributário, ou seja, uma característica mais acentuada para a distinção do tributo em relação aos demais ingressos estatais.¹⁹⁸

O conceito de compulsoriedade mais adequado acerca deste tema é de aptidão que detém o estado para instituir um dever jurídico de forma unilateral, ou seja, prescindindo do elemento volitivo referente à vontade do contribuinte. Este dever jurídico é, por sua vez, o comportamento objetivamente prescrito (conteúdo do dever jurídico ou conduta esperada), sob pena de uma sanção (ato coercitivo) caso praticada a conduta oposta.¹⁹⁹ Este caráter compulsório é, justamente, o elemento do conceito tributo que modaliza o comportamento, ou, em outros termos, constitui o modal deôntico obrigatório para a conduta do contribuinte.²⁰⁰

O fundamento da compulsoriedade mais adequado é o poder de império²⁰¹ do Estado, sendo conceito clássico deste poder como “el poder de hacer prevalecer coativamente su

¹⁹⁶ A classificação e tratamento do tema é realizado por BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho III: Estudios de Derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 296-304

¹⁹⁷ DÓRIA, Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964, p. 11-12 e 54-55.

¹⁹⁸ É o que se depreende da afirmação de Aliomar Baleeiro: “Tributo, imposto designam, em todas as línguas, pagamento compulsório ao Estado e para o Estado. Só para o Estado se tributa. Não há tributo privado”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 784. Igualmente em FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, 1973, p. 250. Em sentido contrário, atribuindo qualificação diversa ao tributo e ao perfil do Estado cf. BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: Imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 56-70.

¹⁹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 81-82.

²⁰⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 107. GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 35-37.

²⁰¹ É a conclusão de A. D. Giannini: “los tributos, en cambio, son percebidos por el Estado en virtud de su potestad de império”. GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 41-42.

voluntad sobre la de los particulares, concretandose en esto, sustancialmente, la potestad de imperio”.²⁰²

A justificação deste poder de império depende do objetivo ou fins que busca o Estado em sua atuação. Assim é que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado fundamenta tal poder de império no Direito Administrativo, haja vista que a atuação estatal neste ramo do Direito volta-se a satisfazer necessidades coletivas (interesse público primário) ou da própria Administração (interesse público secundário).²⁰³

Por sua vez, no Direito Tributário este poder assume nova feição e, conseqüentemente, nova denominação: o poder tributário. Este poder tributário pode ser definido como o poder do Estado de exigir juridicamente prestações pecuniárias dos indivíduos submetidos à sua competência.²⁰⁴ A especificação do poder tributário em face do poder extroverso se encontra em ponto além do conceito do tributo, sendo localizado em sua função primeira, a função fiscal ou arrecadadora – ou, utilizando-se da exposição introdutória, o tributo seria um conceito determinado pela função fiscal.²⁰⁵

Neste ponto, a função fiscal do tributo não é a única, sendo, por vezes, concomitante com a função extrafiscal.²⁰⁶ Porém a justificação desta ser preponderante, ao ponto de

²⁰² ALESSI, Renato. **Instituciones de Derecho Administrativo**. Vol. 1. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1970, p. 181.

²⁰³ De acordo com Luís Eduardo Schoueri, é sustentável, e o autor faz com base na doutrina de Edwin R. A. Seligman, três formas de manifestação do poder que interferiam no patrimônio da pessoa: o poder tributário, poder de regular e poder de punir. O poder de regular, por sua vez, é definido como o poder de promover o bem público, mediante a regulação da propriedade, da liberdade e do interesse. SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP editora, 2008, p. 122.

²⁰⁴ FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, p. 25-26. O autor ainda lista as diversas denominações dadas ao poder tributário como supremacia tributária, poder fiscal, poder de imposição e potestade tributária. Conclui que, ao final, a ideia é a mesma. Pondera-se, em nota, que a denominação de poder tributário se adequa melhor à atual configuração do Estado Democrático de Direito, haja vista que, inerente à ideia de poder, vê-se imbricada conceitos como o de competência, limitações e as funções, conforme pondera José Souto Maior Borges acerca do poder jurídico. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. p. 91. Portanto, em conclusão, a questão dos limites, funções e competências não se relacionam com termos como potestade ou supremacia. Hector Villegas em que pese manter a nomenclatura de potestade tributária pondera que esta deve ser limitada nos Estados modernos, arrolando, em seguida, as limitações constitucionais. Cf. VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: DePalma, 2001, p. 186-187.

²⁰⁵ Sob o ponto de vista histórico, cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 2-5.

²⁰⁶ Pode-se acrescer a indutora. Não se olvida das funções de distribuir a carga tributária, a função indutora e a função simplificadora. As funções mais comumente relatadas na doutrina são a extrafiscal e a parafiscal. Pontuou-se a indutora diante da possibilidade configurada por esta na Constituição atual. SCHOEURI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27-31.

fundamentar a especificação do poder em poder tributário, se deve ao fato de que na função fiscal prepondera o arbítrio e gravame ocasionado ao contribuinte – é esta que precipuamente deve ser contida pelas limitações constitucionais, sendo consequência da não limitação o arbítrio e a perda da disponibilidade financeira por parte dos contribuintes.²⁰⁷

Da análise do ordenamento jurídico se tem, ainda, que a Constituição, implicitamente, considera tal função ao tributo ao prever os signos receitas e recursos para os impostos e contribuições sociais (art. 167, IV e XI).

Ao se considerar o quanto exposto anteriormente, se tem que o poder é exercido pelo Estado sob a forma de imposição de uma vontade (uma seleção realizada pelo Estado, de acordo com a teoria sistêmica), consistente em cumprir uma ordem. Neste sentido, o poder tributário, que visa precipuamente a intervenção no patrimônio do particular, se consubstancia, por lógico, em uma ordem de ação específica em verter-se prestações pecuniárias ao Estado. Não haveria lógica em serem vertidas outras espécies de prestações.

Assim é que o tributo é instrumento principal do poder tributário. O tributo, aqui, pode-se entender em duas acepções, como o dever jurídico em si (instrumento), e como a ação de realizar este dever jurídico (ordem).²⁰⁸

A diferença do tributo em relação à teoria sistêmica exposta acima é que a Constituição restringiu o âmbito de exercício do poder: a ordem exarada pelo Estado, em relação ao poder tributário, somente pode ser dos tributos previstos na Constituição, ou seja, as prestações/ordens são delimitadas, então; e obedecida a configuração jurídica desta ordem.²⁰⁹

Na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se tem, por exemplo, o enunciado sumular n. 545 estabelecendo que a compulsoriedade é aspecto diferenciador entre taxa e preço público. Da análise dos julgados que originaram o referido enunciado, se tem o seguinte quadro: (i) no Recurso Extraordinário n. 54.996, relatoria do Ministro Raphael de

²⁰⁷ Aqui se pontua a questão do conceito determinado pela função exposta anteriormente. O tributo, então, funcionaria enquanto conceito determinado pela função, sendo contextualizado de acordo com esta a depender do objetivo visado (arrecadatório, indutor, simplificador etc). O que se põe é que o tributo, independente da função dentro do contexto realizado, sempre abarcaria a função fiscal (arrecadatória), haja vista que, além de haver a previsão constitucional para tanto, o tributo é instrumento de percepção de recursos pelo Estado.

²⁰⁸ Neste sentido, das seis acepções levantadas por Paulo de Barros Carvalho, se teria a acepção de tributo como ordem que possibilita a adjetivação do poder tributário e a acepção de tributo como norma em GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 35.

²⁰⁹ Neste sentido, há ainda espaço para o exercício do poder, porém este é previamente delimitado. A Constituição determina esta limitação ao poder em diversos pontos, como, por exemplo, na vedação da aplicação do poder de punir em relação às penas previstas no XLVII do artigo 5º.

Barros Monteiro, se consigna que vincula a compulsoriedade à prestação do serviço em decorrência da soberania do Estado; (ii) nos embargos ao Recurso Extraordinário n. 54.491, relatoria do Ministro Hermes de Lima, ao determinar que o preço público não se confunde com a taxa a partir do momento em que se encontra esta pautado em exigências coletivas cujo não residira na força de uma compulsoriedade política típica do Poder Público, estabelecendo a relação entre soberania estatal e o caráter compulsório.

Recentemente se colhe o idêntico entendimento no voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 800 que caracterizou o pedágio como preço público diante da ausência de compulsoriedade.

Em que pese ter utilizado os precedentes acima mencionados, o Ministro olvidou a questão da derivação da atuação típica do Poder Público (serviço público propriamente estatal) decorrente da soberania estatal ou da tutela de uma necessidade pública, quando se considera esta tutela decorrente da própria soberania estatal, se tem, novamente, o caráter compulsório.²¹⁰

Um conjectura pode ser levantada. O poder tributário, cuja finalidade precípua é arrecadatória²¹¹, tem por base a própria sociedade. Ao se fechar operativamente mediante uma Constituição permeada de direitos e garantias fundamentais, o direito brasileiro, tomado em sua base real, demandou, necessariamente, um Estado com ampla capacidade financeira. Assim o é porquanto é difícil, em hipótese, concretizar que direitos não demandam custos, tanto os categorizados como positivos, ou prestacionais, quanto os categorizados como negativos.²¹² Ao se assentar na Constituição uma plêiade de direitos de prestação e de proteção, a determinação é que este poder tributário seja o mais amplo possível, considerando-se que o custeio estatal determina-se prioritariamente mediante tributos.²¹³

²¹⁰ O critério proposto tem por base a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.586 do Supremo Tribunal Federal.

²¹¹ FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, 1973, p. 22. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 785-787.

²¹² Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 2000, p. 16-19.

²¹³ É o que se infere do pensamento de SCAFF, Fernando Facury. Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 375-376. Outrossim, NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 63-69.

2.3.2 A segurança jurídica como código complementar ao poder tributário

Este tópico é a síntese do quanto foi desenvolvido acima. A tendência do poder tributário é o arbítrio, considerado este em fenômenos como a inflação legislativa, a produção de normas desconforme à Constituição, ou até na ausência na aplicação devida do direito, agravando-se este arbítrio diante da expropriação ínsita ao tributo. São estas características que especificam a segurança jurídica no Direito Tributário.

A segurança jurídica, então, em sua dimensão objetiva, tem a função precípua de proteção ao patrimônio do contribuinte, com vistas a tornar a tributação uma atividade previsível, calculável e pautada na estabilidade das normas, ou seja, refrear o arbítrio e tornar a compulsoriedade juridicamente conforme.

A segurança jurídica ao ser prevista no Direito Tributário traça, então, as condições sob as quais este poder deve ser exercido. Funciona, então, como programação condicional ao poder tributário: estabelece quais são as condições mediante as quais este pode ser exercido. Em síntese, a segurança jurídica em relação ao poder de tributar “consiste na garantia de afirmação das competências tributárias, não propriamente quanto à preservação do federalismo, mas quanto ao seu exercício e efetividade”²¹⁴.

Não é a segurança jurídica, frise-se, o único critério condicional para o exercício da tributação, porém como sua função precípua é determinar o instrumento normativo primário das normas tributárias, – a lei –, que inaugura e regula a atividade tributária, esta assume um caráter primeiro de garantia.²¹⁵

Estas conclusões não provêm de conjecturas, sendo explicitação do quanto se prevê na ordem jurídica brasileira. Para esta conclusão são necessárias três premissas. A primeira premissa é que, conforme visto acima, o poder tributário constitui um ordenamento de ingerência ao mesmo tempo em que se utiliza da compulsoriedade para a instituição do tributo.

²¹⁴ A classificação é referida por TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 325.

²¹⁵ Cabe ao conjunto de limitações a imposição destes parâmetros para o desenvolvimento da tributação, segundo Marco Aurélio Greco: “A previsão de limitações implica estabelecer parâmetros que – se afetados – geram inconstitucionalidade da lei, ato normativo ou mesmo do ato concreto que os agredir.” GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 150. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 3788.

A segunda premissa é que o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal estabelecendo a legalidade, e o artigo 150, I, estabelecendo a legalidade tributária, enunciam que a constituição de prestações compulsórias, somente serão possíveis mediante Lei.

A terceira premissa é distinguir compulsoriedade de instituição mediante lei. Se tem o lugar comum da doutrina em colocar esta como sinônimo da instituição em lei²¹⁶ ou, de outro lado, separar os dois conceitos, porém atribuindo-lhes conteúdo similar²¹⁷.

É visão a ser ponderada pelo seguinte: lei é instrumento de veiculação de normas²¹⁸; compulsoriedade é efeito da emanção do poder estatal, ou seja, é qualidade que este poder sustenta para determinar ao particular um dever jurídico prescindindo da vontade deste.²¹⁹ A utilização da Semiótica permitiria designar a compulsoriedade como conteúdo de um veículo signífico (Lei, ato administrativo, Constituição etc), sendo, por isto, distinta do próprio veículo.²²⁰

Postas as premissas, a primeira conclusão é que a compulsoriedade, ínsita ao poder tributário, somente pode ser veiculada mediante Lei, de acordo com a legalidade. Ocorre que, como será visto adiante, a legalidade neste aspecto é uma expressão da segurança jurídica.

Assim, a Constituição Federal ao prever que a compulsoriedade do poder tributário demanda a instituição mediante Lei, determina que uma das expressões da segurança jurídica seja atendida – e adiante se verá que não é a única expressão.

²¹⁶ É a posição que se inclinou Geraldo Ataliba ao estabelecer que a obrigação tributária é “ex lege”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49-51. Este autor refere-se ao artigo 5º, II, da Constituição Federal, que determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão por determinação em Lei. Tal seria, então, o fundamento das obrigações *ex lege*, entretanto, não se confundem, como se demonstrou: compulsoriedade é veiculada por atos normativos de diferentes categorias, não somente por Lei.

²¹⁸ DERZI, Misabel. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado.. In: Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748. XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.13-16.

²¹⁹ A compulsoriedade pode, então, ser veiculada por diversos instrumentos. Vejam-se os exemplos: (a) A Constituição veicula a aposentadoria compulsória (art. 40, §1º, II) sem necessidade de lei para que seja considerada uma norma de eficácia plena; (b) a desapropriação, que é definida como procedimento, tem todo o seu iter marcado por diversos atos que expõem a compulsoriedade do Estado, a exemplo do decreto de utilidade pública, ao início, e a sentença ao final²¹⁹; (c) a imperatividade do próprio ato administrativo que caracterizam sua imposição independente da concordância do administrado²¹⁹, constituindo obrigações de forma unilateral²¹⁹.

²²⁰ A qualificação do empréstimo como compulsório, por exemplo, não significa que é empréstimo instituído mediante lei, mas, sim, exação que se cobra mediante caráter compulsório.

Existe, então, um acoplamento estrutural entre o poder tributário (sistema político) e a segurança jurídica (sistema jurídico). É com base neste conceito de acoplamento estrutural que se permite que um elemento estranho ao sistema jurídico opere neste, após a sua devida adequação ao código binário, ou transmutação em linguagem jurídica. Portanto, a complementação do código binário do poder tributário (poder/não-poder) é, inicialmente, a própria segurança jurídica, que perfectibiliza o código jurídico incidente.

2.3.3 A legalidade, a anterioridade e a irretroatividade como corolários da segurança jurídica.

As considerações acima de caráter sistêmico não são as únicas que permitem a conclusão de que a segurança jurídica é existente de forma específica no Direito Tributário. Somente ocorre que estas considerações apresentam fundamentos suficientes para determinar que seja a segurança jurídica especificamente aplicada.

Com vistas a corroborar que a segurança jurídica se manifesta no Direito Tributário é necessário determinar quando tal fenômeno ocorreu. Esta tarefa é complexa ao se considerar que a segurança jurídica carece de um enunciado explícito na Constituição Federal que a especifique, quanto mais em relação à instituição dos tributos.²²¹

Desta situação de ausência de enunciado, advém a necessidade de operar-se a construção do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário, ou seja, determinar como se manifesta tal princípio.²²² Mais comumente, por isso, se refere à segurança jurídica como princípio implícito.

²²¹ A Constituição Federal pouco auxilia na percepção expressa da segurança jurídica. Dentre as poucas referências que podem ser realizadas, há a referência no Preâmbulo, onde pode ser entendida como objetivo do Estado Democrático, no *caput* do artigo 5º, onde pode ser interpretada como direito à segurança, e no artigo 103-A, §1º, quando a segurança jurídica é objetivo almejado, haja vista que se refere à insegurança jurídica como um estado a ser evitado pelas súmulas vinculantes. Nenhum desses dispositivos têm o condão de inferir uma segurança jurídica tributária. A título de mero acréscimo, encontra-se, em nível infraconstitucional, referência expressa na Lei n. 9.784 a segurança jurídica enquanto princípio.

²²² Acerca da construção jurídica cf. LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 627 et seq. O autor aborda a construção jurídica com base na sua teoria do sistema externo (conceitual), do qual se propõe a categorização de um fenômeno ocorrido no Direito, é a dação de sentido através de uma conceituação devida. O sentido aqui é o de aplicação de um juízo de inferência do qual se possa extrair a segurança jurídica tributária.

Uma possibilidade para desvelar o referido princípio é a análise do conceito de tributo, que, tendo assento constitucional, traduz a segurança de realização mediante a necessidade prévia de um ato administrativo de lançamento²²³ e a exigência de instituição por Lei.

Entretanto, tal procedimento vai de encontro ao quanto exposto acima, de que a dimensão subjetiva, onde está inclusa a segurança de orientação, provém reflexivamente da dimensão objetiva. O conseqüente não pode se manifestar de forma lógica precedente ao antecedente.

Nesse diapasão, o procedimento mais adequado para determinar que a segurança jurídica tributária se manifesta no Direito Tributário, e em especial na instituição do tributo é a obtenção da manifestação da própria dimensão objetiva da segurança jurídica.

É imprescindível, então, a análise do título reservado ao Sistema Constitucional Tributário, em especial das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Recorre-se, novamente, ao conteúdo mínimo da segurança jurídica exposto acima em quatro itens, é dizer: esta é a forma básica como a segurança jurídica deve se manifestar num ordenamento.²²⁴

Primeiro, os conteúdos mínimos (i) e (iv), que dizem respeito à existência de uma norma e que esta tenha pretensão de definitividade. Este conteúdo se realiza no artigo 150, I, referente à legalidade tributária. Segundo, a existência prévia da norma aos fatos, ou conteúdo mínimo (ii) é contemplada na anterioridade tributária prevista no artigo 150, III, “b” e “c” e art. 194, §6º. Terceiro, o conhecimento prévio da norma pelos destinatários, além da publicidade e transparência, diz respeito à irretroatividade tributária prevista no artigo 150, III, “a”.

Esta caracterização da segurança jurídica em torno destas normas é realizada pela doutrina de acordo com uma interpretação indutiva.²²⁵ A lição doutrinária é que primeiro se

²²³ Aqui, de acordo com BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 146 e GIANNINI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 170, se coloca como funções do lançamento, dentre outras, a determinação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo e o termo inicial da prescrição. Nesse diapasão, a função primordial do lançamento é a de aplicação do direito, logo, conecta-se com a segurança de orientação.

²²⁴ Rememora-se: (i) deve ser existente uma norma jurídica; (ii) esta norma jurídica deve ser prévia em relação aos fatos que ela regula; (iii) estas normas que devem ser prévias aos fatos devem ser também previamente conhecidas pelos usuários; (iv) e deve ser, além de (i) a (iii) uma existência regular, ou com pretensão de definitividade.

²²⁵ COELHO, Sacha Calmon. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Limitações ao poder impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos

tem tais normas e estas normas, em seu conjunto, permitem formar a segurança jurídica. Há uma variante neste raciocínio: além da indução, poderia se deduzir a segurança jurídica do Estado de Direito. Nesse diapasão, a segurança jurídica se torna subprincípio do Estado de Direito (dedução) e sobreprincípio em relação à anterioridade, legalidade e irretroatividade (indução). É visão equivocada de acordo com o marco teórico proposto.

Inicialmente, nega-se, no presente trabalho, a natureza jurídica de sobreprincípio e de subprincípio: somente existem princípios e os mecanismos reflexivos mediante os quais estes podem ser funcionalizados. Atendo-se às lições doutrinárias, estas olvidam a pontuação correta de dois elementos. O primeiro é que não se induz a segurança jurídica de tais dispositivos, esta já se encontra posta no ordenamento e se manifesta no Direito Tributário por sua relação intrínseca com o poder tributário. Se não se induz, muito menos se pode deduzir e induzir ao mesmo tempo: seria uma contradição em si um fenômeno tendo gênese em dois momentos distintos e dissociados.

Outro argumento é que a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade compõem a dimensão objetiva da segurança jurídica. Por isto, a afirmação que a segurança jurídica se infere das normas da legalidade, irretroatividade e anterioridade é equivocada, haja vista denotar que o conteúdo inicial da segurança jurídica (somatório da dimensão objetiva e subjetiva) pode ser determinado por uma só dimensão, a objetiva, no caso.

Assim é que a evolução proposta da segurança até tornar-se segurança jurídica tributária é percorrido da seguinte forma: 1º – Segurança como componente da noção de sistema jurídico (fundamentação geral); 2º – Segurança como princípio jurídico mediante a operação de *reentry* (nova denominação: princípio da segurança jurídica); 3º – Necessidade de especificação da segurança jurídica no Direito Tributário por conta das características do poder tributário (fundamentação específica, ou especificação, para que se tenha a aplicação da segurança jurídica no Direito Tributário); 4º – Segurança jurídica determinando as normas tributárias (função reflexiva da segurança jurídica tributária).

Tribunais, 2005, p. 93-95. 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.** 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015, passim. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308. TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 4, p. 01-18, 2005. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

O segundo ponto que a doutrina olvida é que a dimensão objetiva deve necessariamente ser obtida para, após, se obter a dimensão subjetiva. A dimensão subjetiva deriva da dimensão objetiva – fato que não a impede de determinar ou se sobrepor à dimensão objetiva diante da capacidade de circularidade sistêmica.

A conclusão, então, é que a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade expressas na Constituição denotam o conteúdo mínimo da segurança jurídica, e isto ocorre na medida em que tais compõem a sua dimensão objetiva. O silêncio do constituinte por um enunciado exposto atestando isto em nada afeta tal conclusão.²²⁶

De outro lado, somente desta forma é que se pode cumprir a máxima de que a lei não contém palavras inúteis ou ociosas²²⁷, haja vista que a previsão da legalidade, da irretroatividade e a anterioridade se encontram no artigo 5º da Constituição Federal nos incisos II e XXXVI, respectivamente.

Em outras palavras, a segurança jurídica tributária pode ser compreendida pela circularidade sistêmica: seu conteúdo mais amplo, somatório da dimensão objetiva e da dimensão subjetiva, é exposto mediante a existência da legalidade, irretroatividade e anterioridade na Constituição.

2.4 O CARÁTER PROGRAMACIONAL DAS DIMENSÕES DA SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A exposição do princípio da segurança jurídica até então realizada estabeleceu duas dimensões básicas a este: a dimensão objetiva e a dimensão subjetiva. A estas dimensões, – como será visto no presente tópico –, ainda se aglutinam caracteres respectivos, a saber: programação condicional e programação finalística. São as funções destas dimensões.

Em outras palavras, o que se busca assentar no presente tópico é que à dimensão objetiva da segurança jurídica corresponde uma programação condicional e à dimensão subjetiva da segurança jurídica corresponde uma programação finalística. Assim, as dimensões da segurança jurídica, quando da instituição dos tributos, possuem funções de

²²⁶ Em verdade, pode-se considerar que não houve um silêncio eloquente, haja vista que o *caput* do artigo 150 da Constituição enuncia a ausência de prejuízo “de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, onde assegurada perfectibiliza tanto, e o próprio título exclusivo do Sistema Tributário Nacional induz que “consiste em uma determinação da ordem jurídica em concretizar todos os valores ou consequências do princípio de segurança jurídica” TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 338-339.

²²⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 204.

programas, funcionalizando ora como uma programação condicional, ora como uma programação finalística.

Outrossim, se tem a respectiva capacidade de tais programações serem derivadas uma da outra e se interconectarem em relação à outra, ampliando, com isto, a dimensão objetiva e a dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica. Então, a funcionalização das dimensões como programas afetam a própria estrutura e conteúdo destas dimensões.

A questão que se põe é, então, conceituar o que se entende por programação e suas espécies (condicional e finalística) para que, com isso, se desenvolva as dimensões objetiva e subjetiva da segurança jurídica como programações condicionais e finalísticas do sistema jurídico tributário.

A premissa para o entendimento da programação dentro do sistema é entender o que se tem por mecanismos reflexivos. Estes são instrumentos que permitem a seletividade no processo decisório jurídico. São, de forma mais específica, “formas de fortalecimento da seletividade no processo decisório jurídico, permitindo que seja suficiente um nível mais baixo de indiferenças”²²⁸.

Os mecanismos reflexivos são, então, mecanismos de reflexividade, e esta é conceituada como a aplicação do processo de produção de sentido em si mesmo. Reflexividade é produzir o sentido sobre o processo de produção de sentido. É o mecanismo de cunho epistemológico sobre o qual reside a possibilidade do próprio ser-em-análise poder expor as nuances do seu agir decisório.²²⁹

A reflexividade constitui vantagem na medida em que se pode estruturar a capacidade seletiva do processo. É dizer, sob o domínio da reflexividade o próprio processo decisório pode ser estruturado de forma mais específica e dinâmica, possibilitando tratar de matérias com maior complexidade.

Explica-se: a complexidade implica realização das possibilidades e as contingências advindas destas possibilidades, o tratamento da complexidade através dos mecanismos reflexivos reside na capacidade que estes mecanismos possuem em estruturar a decisão entre as várias possíveis a serem tomadas.

²²⁸ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 13

²²⁹ **Ibid.**, p. 13

Neste estado de coisas, se tem a possibilidade de poder-se selecionar o direito dentre todos os direitos variáveis, ou seja, de poder-se tomar uma decisão de acordo com as várias possibilidades que o direito pode assumir. Nesse ponto, a função da Constituição é determinante quanto à “forma de seleção do direito variável”²³⁰.

A reflexividade, assim, expõe as nuances do efeito seletivo: reflete-se como se seleciona. A aplicação à norma, que constitui em si uma decisão, é sobrelevada tecnicamente nisto: a normatização do estabelecimento de normas ou a reflexividade acerca do efeito seletivo possibilita a apreensão dos mecanismos da decisão.

A conclusão é que existem normas que normatizam a decisão, então. Existem mecanismos reflexivos que possibilitam a existência dessas normas que normatizam. Os mecanismos reflexivos pensados sobre o direito consideram então responder o que significa a identidade da normatização jurídica, ou, dito de outro modo, o procedimento para que algo se trate de um processo que torne algo em uma norma. Ou seja, como algo pode se tornar jurídico.²³¹

A reflexividade pauta-se na diferenciação funcional: processo de reflexão do direito sobre si não pode assentar-se senão no próprio direito. É dizer: a binariedade do Direito acaba por diferenciá-lo funcionalmente, requerendo um processo específico de decisão jurídica e é este processo que se torna reflexivo. Portanto, não pode haver a importação de elementos ou mecanismos afetos a outros sistemas, é o direito quem determina quais mecanismos reflexivos são específicos para a sua reflexividade²³².

Dentro deste plano de congruência e consenso que o Direito deve abarcar através de normatizações sobre as normas se têm os programas. Estes programas decisórios encontram-se dentro do tema mecanismos reflexivos, são decorrentes da necessidade de decisão: são programas na medida em que contêm premissas para a decisão.

Estas premissas para a decisão são formuladas como causas ou condições destinadas a resolver, proferir ou determinar as decisões a serem tomadas. São programas pautados na forma condicional “se/então”, racionalizados mediante conceitos jurídicos.²³³

²³⁰ *Ibid.*, p. 14-15

²³¹ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 15.

²³² *Ibid.*, p. 17-18.

²³³ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 110

Assim, a programação decisória ocorre quando a decisão para a resolução dos problemas toma por base as definições que especificam quais condições para suas soluções. Dito de outro modo, diante de uma situação onde se requer uma decisão, o programa atua definindo as condições para como esta decisão deve ser tomada.²³⁴ O programa então serve à decisão: possibilita as medidas (condições) para que uma decisão seja considerada válida.²³⁵

Nesse diapasão, deve-se reiterar o que restou dito acima: os programas pressupõem o código binário²³⁶, ou, dito de outro modo, os códigos geram os programas. E isto ocorre porquanto os programas são elementos semânticos adicionais ao código binário, ou, mais especificamente: o código binário enclausura o que passa a ser direito ou não-direito, porém isto, por si só é vago, e precisa ser complementado por um elemento indicativo de que o seu valor direito/não-direito encontra-se correto.²³⁷ Os programas determinam qual valor se adjudica ao algo que ainda não restou submetido à análise do código binário: “[C]uando una operación se somete a un código, y por lo tanto se adjudica a un sistema, se plantea inevitablemente la pregunta: cuál de los dos valores se tiene que adjudicar”²³⁸.

Os códigos binários são efetivos tão somente quando acrescidos aos programas. Os códigos são as formas, possuindo, entre seu conteúdo, os próprios programas do sistema. A programação, então, direciona o código: fixa-o ao sistema, determinando o como deve operar, programa-o para que filtre o que é ou não pertencente ao sistema daquele modo que ela, programação, determine.²³⁹

Mediante a inclusão da programação no sistema, a complementar o código, se resolve o problema da invariabilidade temporal e da capacidade de adequação do sistema sem a perda da sua unidade. O sistema torna-se invariável e adaptado à forma do seu código, ocorrendo no nível dos programas, a concessão de trocas ou expansão do sistema sem a perda da identidade.²⁴⁰

²³⁴ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985. p. 27

²³⁵ FERRAZ JR, Tércio. 109. De acordo com o sociólogo tedesco: “Todo comportamiento programado es comportamiento decisional; este principio es válido aún cuando el programa mismo es producto de un comportamiento decisional”. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 668.

²³⁶ **Ibid.**, p. 248. “Sin los códigos, los programas no tendrían objeto alguno” **Ibid.**, p. 251.

²³⁷ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 249.

²³⁸ **Ibid.** loc. cit.

²³⁹ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 251

²⁴⁰ **Ibid.**, p. 252

A segurança do direito deve ser voltada para a conclusão de que somente os assuntos que se incluam no código estarão regulados pelo sistema jurídico. Assim é que se permite a prevalência de questões políticas ou econômicas desmedidas (ou desreguladas pelo código binário direito/não-direito) determinando as decisões jurídicas por seus próprios códigos. Os programas, igualmente, tornam o processo de autoprodução do direito previsíveis, na medida em que instrumentalizam condições tomadas em momentos do passado.²⁴¹

O aprofundamento acerca da questão trouxe a caracterização destes programas como sendo condicionais.²⁴² Os programas orientados por fins não são possíveis de serem praticados mediante uma forma pura, somente dentro de forma condicional. Dito de outro modo, o pressuposto é sempre um programa condicional, sendo o programa finalístico incluso neste.²⁴³

O sistema jurídico mediante a programação condicional se constitui como modo reproduzidor de suas próprias normas.²⁴⁴ O programa condicional estrutura-se de acordo com a fórmula “se/então”, no qual o “se” denota as condições e o “então” denota a validade.²⁴⁵ Somente tal forma “se presente as condições, então é válido”, possibilita a diferenciação do sistema jurídico.

O programa condicional estabelece as condições mediante as quais algo se torna conforme ou não o direito, ou seja, estabelece as condições mediante as quais algo se torna conforme ou não de acordo com fatos, jurídicos ou materiais, passados, verificáveis e aceitos como válidos.²⁴⁶

Não se quer dizer com isto que são programas clausurados no passado: ao contrário, são necessariamente abertos às possibilidades futuras. O que se exclui com a programação condicional é que fatos futuros determinam condicionamentos passados, antes que estes, fatos futuros, se tornem decisões determinantes da programação.²⁴⁷

²⁴¹ **Ibid.**, p. 253

²⁴² **Ibid.**, **loc. cit.**

²⁴³ **Ibid.**, p. 254

²⁴⁴ **Ibid.**, p. 254-255.

²⁴⁵ PIMENTA, Paulo. A validade da norma jurídica. In: LEITE, Carlos Henrique Bezerra; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; PELÁ, Carlos (Org.). **A validade e a eficácia das normas jurídicas**. Barueri: Manole, 2005, p. 78. **Ibid.**, p. 255

²⁴⁶ **Ibid.**, p. 256

²⁴⁷ **Ibid.**, p. 257

Os programas finalísticos se incluem nesta concepção de abertura ao futuro das programações condicionais.²⁴⁸ A correta compreensão depende da compreensão do que se entende por fim.

O conceito de Niklas Luhmann acerca do fim é pautado na distinção entre o futuro que se projeta (futuro do presente, ou futuro de acordo com o presente) em relação ao futuro que, de fato, irá se consolidar (presente do futuro), situação que ocasiona a frustração do controle.²⁴⁹ Tal é diferente, e diverge em conjunto, com os estados alcançáveis e que se cumprem.²⁵⁰

A resolução do problema tem por ponto de partida a revisão do que se entende por futuro, e conseqüentemente por fins.²⁵¹ O conceito de fim deve se referir ao presente: o fim se encontra no presente, não no futuro a ser alcançado. E se encontra no presente na medida em que deve orientar as estruturas atuais com vistas a torná-las passíveis de concretizar o futuro: “consideraremos los programas finalísticos como operaciones que sirven para guiar las estructuras del sistema”.²⁵²

Para se analisar os programas finalísticos como possíveis se tem que partir das diferenças. Os programas condicionais se relacionam com a função do direito, com a estabilização das expectativas normativas, clausuradas em normas. Estas expectativas então se consolidam em decisões que transmitem a segurança mediante o programa condicional, as decisões, assim, concretizam as expectativas na medida em que se tornam condicionalmente previstas.²⁵³

A questão do futuro se problematiza a partir de que a medida da decisão que vise atendê-lo o faz com base em uma projeção do futuro de acordo com expectativas projetadas.²⁵⁴ Por exemplo: uma decisão de guarda que determine que o filho restará melhor abrigado junto ao progenitor com quem tenha maior afinidade. A resolução deste impasse ocorre com o controle da atualidade, a questão prioritária não se volta mais em responder “se

²⁴⁸ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 257.

²⁴⁹ **Ibid., loc. cit.**

²⁵⁰ **Ibid.**, p. 258

²⁵¹ **Ibid.**, p. 257.

²⁵² **Ibid.**, p. 258.

²⁵³ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 259.

²⁵⁴ **Ibid.**, p. 259-265.

o fim foi alcançado (prospectiva), mas sim se o agente público ou privado atuou (ou se omitiu) na busca dos fins estabelecidos normativamente (retrospectiva)²⁵⁵.

E as condições se realizam de forma seguida ou inesgotável. É dizer: condições prévias são estabelecidas para que algo seja de antemão jurídico, sendo que, a cada utilização deste, será aferido, novamente, se este algo se comporta juridicamente, de acordo com as condições.²⁵⁶ Exemplo disto é uma Lei elaborada conforme os mandamentos constitucionais que, posteriormente, se verifica materialmente inconstitucional por conta de um sentido inconstitucional que pode comportar, neste caso, se tem a declaração de inconstitucionalidade – ou consideração que as programações condicionais não foram cumpridas, a variar a técnica aplicável a depender do caso.

Esta forma aberta visando o futuro é que torna a programação condicional um vir-a-ser, uma constante no universo jurídico. A decisão inicial não é determinante, esta pode ser e será constantemente revista de acordo com a programação condicional. E é neste ponto em especial que se tem a programação dirigida a fins. Esta espécie de programação é sempre voltada ao futuro.²⁵⁷

Os fins somente se veem como ideais atuais ou intenções. São intenções que são ponderadas com outro fator sobre o qual o subjetivismo humano não controla: o tempo. Assim, as programações finalísticas servem para guiar as estruturas sistemáticas, se referindo a uma dupla diferença: a diferença entre os estados alcançáveis e os estados que se cumprem e a diferença entre futuro e presente-futuro.²⁵⁸

Por fim, deve-se abordar a consequência desta programação. Esta pode ser entendida através da pragmática da comunicação jurídica. Nesta, se tem dois níveis: o primeiro, o do conteúdo, onde se aloca o relato, ou aquilo que se quer dizer; o segundo relativo à relação entre emissor e o receptor, ou nível do cometimento. A norma, nesta concepção, é discurso, onde se emite um relato em face do receptor com vistas a se ter uma relação pautada na assimetria, ou metacomplementariedade.²⁵⁹

²⁵⁵ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 34

²⁵⁶ LUHMANN, **op. cit.**, p. 254 et seq.

²⁵⁷ **Ibid.**, p. 257.

²⁵⁸ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 257-258.

²⁵⁹ PIMENTA, Paulo. A validade da norma jurídica. In: LEITE, Carlos Henrique Bezerra; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; PELÁ, Carlos. **A validade e a eficácia das normas jurídicas**. Barueri: Manole, 2005, p. 77.

A validade, nesta teoria, resume-se como uma “relação de competências decisórias”, ao contrário da relação onde um conteúdo de nível hierárquico inferior e mais específico deve respeitar um conteúdo mais geral e de nível hierárquico superior.²⁶⁰ A validade neste sentido é pragmática: é a relação entre as normas nos dois níveis – cometimento e relato. Nesse diapasão se obtém que a imunização decorre do poder de controle do emissor em face do receptor.²⁶¹

A imunização é a capacitação do editor para o controle das reações do endereçado, ou seja, a capacidade de sustentar a ação do endereçado.²⁶² A imunização se dá, justamente, porque há um discurso normativo que imuniza a outro discurso normativo, tornando-se uma relação entre normas, na qual uma “imuniza a outra contra as reações do endereçado”²⁶³.

As programações enquanto critérios para as decisões operam como normas de imunização situando-se no plano de validade das regras jurídicas, ou seja, operam enquanto técnicas de validação²⁶⁴. As normas de imunização servem para que a decisão acerca das normas de um sistema se opere de forma válida. São normas voltadas a estabelecer uma decisão ao operador do sistema, pois.

Pautado no quanto exposto no tópico anterior, se tem que as normas imunizantes são de duas espécies, então: condicional (norma imunizante condicional) e finalística (norma imunizante finalística).

A imunização condicional se verifica quando a regulação da feitura de uma norma ocorre por outra norma. Na relação se terá, então, a norma imunizante (reguladora) e a norma imunizada (produto desta regulação).²⁶⁵ Exemplo deste caso seria a norma instituidora do tributo que o cria a partir de lei. A norma imunizante, consubstanciada na norma da

²⁶⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 106.

²⁶¹ PIMENTA, Paulo. **op. cit.**, p. 78.

²⁶² FERRAZ JR., **op. cit.**, p. 106.

²⁶³ **Ibid.**, p. 107.

²⁶⁴ **Ibid.**, p. 109.

²⁶⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 110; PIMENTA, Paulo. A validade da norma jurídica. In: LEITE, Carlos Henrique Bezerra; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; PELÁ, Carlos. **A validade e a eficácia das normas jurídicas**. Barueri: Manole, 2005, p. 79.

legalidade, determina que a instituição somente possa ocorrer mediante lei e a norma imunizada assim cumpre sua condição se a criação do tributo ocorreu mediante lei²⁶⁶.

Esta técnica se torna imprescindível para a constituição de sistemas hierárquicos, ao passo em que tornam os elementos hierarquicamente dispostos sob a tutela de uma coordenação entre um plano superior e um plano inferior verticalmente considerado²⁶⁷.

A imunização finalística por sua vez se estabelece no plano do relato. É dizer: se a imunização condicional trata das condições para que determinada norma, quando da sua elaboração, possa ser considerada válida, na imunização finalística se tem que à norma não se oferecem condicionamentos acerca da edição, mas, sim, acerca dos fins que devem ser necessariamente atingidos²⁶⁸.

A diferença entre as duas técnicas é que, na medida em que a imunização condicional estabelece as condições para que seja tomada a decisão normativa a ser imunizada, com a imunização finalística são estabelecidos os fins ou efeitos a serem atingidos, com o aspecto das condições necessárias deixado em aberto.²⁶⁹

²⁶⁶ Exemplo contido na em FERRAZ JR., **loc. cit.**, p. 110

²⁶⁷ PIMENTA, **loc. cit.**, p. 79-80;

²⁶⁸ FERRAZ JR., **loc. cit.**, p. 111.

²⁶⁹ **Ibid.**, p. 112

3 SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA COMO PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL

A digressão do presente acerca da segurança jurídica enquanto programação condicional é pautada, como mencionado acima, na dimensão objetiva da segurança jurídica. A dimensão objetiva da segurança jurídica tem por função precípua estabelecer a programação condicional necessária para a instituição dos tributos.

Ainda acerca da dimensão objetiva, reitera-se que esta se relaciona com a estabilidade do sistema constitucional tributário, com aspectos que compreendem desde a formação das normas jurídicas até a manutenção destas pelo próprio sistema. A dimensão objetiva é, então, relacionada diretamente com a estruturação do sistema tributário, no caso específico, com a instituição válida do tributo.²⁷⁰

A segurança jurídica constitui inicialmente a auto-estruturação interna do próprio Sistema Constitucional Tributário, é dizer, possibilita a criação de uma estrutura própria da linguagem jurídica tributária.²⁷¹ A segurança jurídica como *standard* para a auto-estruturação permite que os aspectos da temporalidade e mutabilidade, ínsitos ao ordenamento jurídico, sejam então pautados de acordo com o seu conteúdo – e somente mediante esta se garante a estabilidade, ínsita à sua dimensão objetiva.

Assim é que a segurança jurídica enquanto estabilidade sistêmica pode ser sistematizada em (i) estabilidade das formas e (ii) estabilidade temporal.²⁷² O primeiro caso é o aventado até então, considerando a segurança jurídica como forma de regulação das fontes do direito, em observância à produção normativa e suas nuances como a hierarquia e a coerência dos textos normativos.²⁷³

O segundo aspecto diz respeito à segurança do destinatário contra mudanças frequentes, constantes ou injustificadas, garantindo, com isso, a manutenção dos atos, mesmo que carentes de uma base jurídica de validade.²⁷⁴

²⁷⁰ Vide o tópico 2.2.

²⁷¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 321-323.

²⁷² **Ibid.**, p. 206. O autor ainda lista outros dois corolários: (iii) estabilidade por calibração ou balanceamento do sistema de normas e (iv) segurança jurídica dos princípios.

²⁷³ **Ibid.**, loc. cit..

²⁷⁴ **Ibid.**, p. 207.

Neste ponto, se deve adequar a teoria sistêmica às idiossincrasias do sistema tributário brasileiro. A começar pela importância das cláusulas pétreas (art. 60, §4º da Constituição Federal). As decisões tomadas no sistema tributário brasileiro não podem malferir as cláusulas pétreas, tampouco as limitações constitucionais ao poder de tributar, que se classificam como espécies destas.²⁷⁵

De outro lado, a decisão que compete à segurança jurídica em relação à instituição dos tributos é a de determinar se tal tributo é ou não constitucional, decisão esta que determina a conformidade ou não ao Direito.

Entretanto, a autoconstituição (decisão ou produção normativa) não se inicia em um vácuo condicional, ao contrário, deve obedecer a outras condições, como o rol taxativo dos impostos, a exigência do sinalagma nas taxas e nas contribuições de melhoria²⁷⁶; a dimensão da finalidade nas contribuições especiais²⁷⁷, entre outros temas.

A segurança surge com respeito à norma tributo, que ela visa veicular no ordenamento jurídico. Ainda tem-se que atender às competências tributárias, na medida em que deve observar a devida medida do exercício destas.²⁷⁸

Portanto, a segurança jurídica é semântica adicional ao código binário, ou o conteúdo do código binário, estabelecida com a função inderrogável, por ser *standard* determinativo das cláusulas pétreas, que visa determinar as condições para que se mantenha a unidade do sistema jurídico quanto à instituição do tributo.

3.1 A PROGRAMAZÃO CONDICIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA PELA LEGALIDADE

O presente tópico versa sobre a relação da segurança jurídica com a legalidade. Esta, sendo estabelecida como expressão da segurança jurídica, pode ser adequada em seus

²⁷⁵ Cf. SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte.. In: Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 451-481.

²⁷⁶ Acerca do sinalagma cf. BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: Imposto, Tributos Sinalagmáticos, Contribuições, Preços e Tarifas, Empréstimo Compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 71-75. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 2001. JARACH, Dino. **El hecho imponible: Teoria General del Derecho Tributario sustantivo**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. p. 168.

²⁷⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo, Dialética, 2002, passim. PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 43-45.

²⁷⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 350-353.

sentidos, limites e na fundamentação enquanto medida protetiva do contribuinte em face do Estado, ou, mais tecnicamente, como condicionamento jurídico da função tributária do poder.

Nesse diapasão, a segurança jurídica é analisada sob o viés reflexivo, sobre a sua característica de ser norma que versa sobre normas, portanto este tópico não tratará da legalidade como expressão do princípio democrático ou da legalidade consorciada ao poder de regular ou de punir.

3.1.1 Aspectos gerais da legalidade

A posição majoritária da doutrina é de estabelecer a natureza jurídica de princípio à legalidade. Outra posição majoritária é estabelecer sua origem histórica positivada remontando à Magna Carta, no ano de 1.215.²⁷⁹

Porém não somente com a origem histórica se sustenta a fundamentação da legalidade, como tampouco se pode tornar absoluta a lição de ser a legalidade somente princípio. Em especial, a pretensão deste tópico é relacionar a legalidade com a segurança jurídica. Para tanto, é fundamental, antes de tudo, entender a consideração da legalidade enquanto norma. Este objetivo somente é atingido se analisados os três fundamentos que se integralizam entre si para fundamentá-la enquanto princípio: o democrático, o jurídico-constitucional e o histórico. A pergunta que se deseja responder é: qual é a razão para se considerar a instituição do tributo em lei dentro de um sistema? Ou, em suma: qual é a razão para que a legalidade seja uma norma determinante no sistema?

A justificativa histórica data da instituição da contestação dos poderes feudais, em especial na Inglaterra²⁸⁰. A caracterização da legalidade ao redor do tempo de certo modo inicia e conecta os outros fundamentos, diante da sua dimensão histórica se previu que a

²⁷⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais e a cláusula do Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 12. A lição pode ser questionável na medida em que considerações históricas devem ser realizadas, dentre elas destaque-se a apresentada por Sacha Calmon, com base na doutrina de Celso Albuquerque Mello, que aduz ser a Carta Magna, originalmente, um pacto entre os barões feudais e o Rei João Sem Terra, ou seja, documento inicialmente posto para beneficiar uma minoria. COELHO, Sacha Calmon. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Limitações ao poder impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 97.

²⁸⁰ O estopim da revolta e descontentamento no contexto inglês foi a instituição do tributo geral de três marcos por feudo de cavaleiro, instituída por João Sem-Terra em 1214, fato que culminaria na Magna Carta e na exigência, dentre tantas, que os tributos fossem excepcionais e aprovados por membros da nobreza. PACAUT, Marcel. A Europa pontifícia ou o tempo da Cristandade: Dissonâncias e contestações. In: GRIMAL, Pierre et al. **História Geral da Europa I: A Europa das origens ao início do século XIV**. Mira-sintra: Publicações Europa-américa, 1996. Cap. 4. p. 441-567., p.520-521

construção da tributação e de suas limitações deveriam ser pautados na eleição do meio mais adequado, e que se apresentava como mais eficiente à instituição dos tributos, a saber, a Lei.

Esta justificativa, entretanto, não é suficiente para promover o entrelaçamento da legalidade com a segurança jurídica. Em verdade, aplicação da hermenêutica histórica²⁸¹ ao entendimento da legalidade é imprescindível para o alcance do instituto como interdição ao exercício do poder e da legitimação, porém é insuficiente para a compreensão aqui buscada.

A justificativa, ou fundamento, democrático da legalidade é o de que somente mediante lei se faz possível exercer a função de instrumento de uma vontade geral, tomando-se esta como a única fonte possível de legitimação das obrigações tributárias. Segundo a doutrina, a lei seria o produto de uma vontade geral, vontade representativa, de acordo com o postulado “no taxation without representation”, sendo a fonte primária das obrigações tributárias, haja vista que para a sua criação concorrerem os representantes dos contribuintes.²⁸²

Portanto, a lei funcionaria como instrumento de autorização do próprio povo, mediante seus representantes, para que recaísse sobre ele, povo, a tributação, em suma: uma autotributação.²⁸³ É um argumento que pode ser contestado diante da crise de representatividade e em especial diante da consideração de que o postulado acima referido pauta-se na confluência do pensamento econômico liberal e do pensamento jurídico-político contratualista, que exige o consentimento da outra parte (o povo), para que o Estado possa instituir validamente os tributos.²⁸⁴

Tanto a justificativa histórica quanto a justificativa democrática auxiliam à concepção da legalidade como princípio. E isto ocorre diante da concepção de princípio integrado a uma posição hierárquica superior às demais normas e com a função fundamental no sistema jurídico.²⁸⁵

²⁸¹ BORGES, José Souto Maior. Em Socorro da Obrigação Tributária: nova abordagem epistemológica. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário: Estudos Avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.

²⁸² JARACH, Dino. **El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot p. 233.

²⁸³ SCAFF, Fernando Facury. Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 376.

²⁸⁴ JARACH, Dino. **Finanzas publicas y Derecho Tributario**. Madrid: Lael, p. 297-298.

²⁸⁵ Cf. GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999, p.143-144. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 256 et seq.

A fundamentação da legalidade, entretanto, deve ser pautada em uma razão exclusivamente jurídica, fato que não exclui a incorporação de elementos históricos para a compreensão do instituto, tampouco do elemento democrático dentro da caracterização da lei.²⁸⁶

A justificativa jurídica é a renovação das justificativas históricas e democráticas acima apresentadas. Esta ação renovatória é apresentada mediante alguns critérios por Alberto Xavier. O primeiro é o da separação dos poderes. Com este se situa que somente é competente o Poder Legislativo para a instituição dos tributos. O segundo critério é o da reserva de lei quando a intervenção do Estado na propriedade privada deva ocorrer. O terceiro é a correlação entre legalidade e Estado Democrático de Direito em que, nesta feição, a legalidade seria o instrumento adequado para efetivar a exigência da justiça tributária. O quarto, por fim, é o da legalidade enquanto garantia da segurança jurídica.²⁸⁷

Acolhe-se a lição do doutrinador com ressalvas. Há, de fato, uma capacidade renovatória no fundamento jurídico para a legalidade. A sustentação histórica auxilia na compreensão da dimensão e importância da legalidade na relação entre Estado e contribuintes, a fundamentação com base na democracia, em que pese tangenciar os problemas apresentados, torna aceitável a legalidade diante da capacidade de influência dos contribuintes perante o Poder Legislativo. Entretanto, tais são questionáveis diante da imprecisão histórica e da crise de representatividade do poder político.

O fundamento jurídico à legalidade, pautada esta na segurança jurídica, adequa uma eficiente proteção ao contribuinte, porquanto sobreleva elementos objetivos para aferição de respeito ou não à segurança jurídica. A legalidade, frise-se, submete-se à segurança jurídica, porquanto a legalidade, considerada de forma isolada, “não se mostra suficiente para justificar toda a ordem tributária e seus efeitos de segurança jurídica, mormente o garantismo dos princípios e outras limitações”²⁸⁸.

Porém, antes de concretizar finalmente a colocação da legalidade na segurança jurídica, deve-se diferenciar a lei como síntese do processo democrático, como veículo normativo e como interdição do poder.

²⁸⁶ Neste sentido, a lei pode ser considerada ato normativo dotado de pluralidade, como será visto a seguir.

²⁸⁷ Para todos os critérios confira-se XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7-11 e 43 *et seq.*

²⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 304.

A lei enquanto síntese do processo político e democrático corresponde à ideia de que esta possibilita a existência de uma reação do direito face à decisão política, ou decisão de um grupo majoritário.²⁸⁹ Neste sentido, conjectura-se que a lei, síntese destas forças e interesses políticos distintos, é elemento que materializa a política, tomado aqui como forma de exercício do poder pelo Estado, e, portanto, pode ser questionável quando haja uma correlação de interesses impostos ou contrários aos fundamentos da Constituição.²⁹⁰

De um lado, a Lei pode ser entendida como veículo sýgnico. Ou seja, veículo que transmite uma informação: a norma. Neste sentido, a lei é tomada como instrumento veiculador de normas. De outro lado, a lei tem a função de estruturar o sistema. Estes são os tópicos a seguir.

3.1.2 Legalidade como estruturação do sistema ou programação condicional mínima da segurança jurídica

Antes de tudo deve-se responder: como se deve entender a legalidade? De forma objetiva, deve-se adotar a legalidade pautada na reserva de lei, considerada esta, em essência, na atuação conforme à Lei, de acordo com as matérias reservadas ao âmbito desta.²⁹¹

Esta reserva de lei pode ser sistematizada por dois critérios: o da fonte de produção jurídica e do grau de determinação da conduta de acordo com a Lei.²⁹² No presente caso, considera-se, analisando o ordenamento jurídico, que o primeiro critério vige para a auto-organização e instituição do tributo: o ordenamento jurídico brasileiro assim determina²⁹³ no artigo 150, I, e no artigo 146, com a exceção da medida provisória.

²⁸⁹ Conforme Niklas Luhmann: “La promulgación de una ley (es decir: la reacción del sistema jurídico en la dirección deseada por la política), es un símbolo de éxito político: el triunfo del grupo que en ese momento está en el poder”. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 494. O grupo majoritário, no caso, não implica hegemonia ou unanimidade, em verdade, é o grupo de coalizões que se situam no poder do outro lado ao grupo de oposição. SIMIONI, Rafael Lazzarotto. A comunicação do poder em Luhmann. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, v. 97, n. 1, maio 2002. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/57>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 163.

²⁹⁰ LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 495-496.

²⁹¹ A nomenclatura “matéria de reserva legal” atende aos fins do presente trabalho. Esta matéria de reserva legal, é a matéria reservada no artigo 150 da Constituição e no artigo 97 à lei, tomada esta no sentido de lei formal ou material. BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 25.

²⁹² XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade na tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 17-20.

²⁹³ SILVA, José Afonso. Os tributos no quadro do Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 16, 1976. Disponível em: <<http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1447>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 50.

A legalidade, colocada nestes termos, é requisito para a atuação da administração, sendo a legalidade tributária um plano específico desta exigência: a reserva da lei em matéria tributária corresponde a uma exigência do Estado de Direito e serve como imprescindível guarda ao contribuinte.²⁹⁴

Portanto, os critérios e conceituações possíveis da legalidade perpassam pela análise do ordenamento tributário, sendo neste o espaço no qual a lei será tomada como exercício concreto da competência tributária²⁹⁵, considerada uma reserva de lei formal, ou seja, enquanto ato normativo genérico, abstrato, permanente e plural.²⁹⁶

Firmado o que é reserva de lei e como a lei deve ser entendida há dois pontos a serem trabalhados.

O primeiro é que a legalidade se torna ainda mais restrita quando se tem o momento subsequente da auto-organização do sistema – ou momento após a Constituição. Assim será porque, neste momento, somente a lei complementar é cabível. Não há exceção.

Portanto, são duas realidades jurídicas diversas: há a realidade de auto-organização do sistema, mediante a composição complementar da programação realizada pela segurança jurídica, como previsto no artigo 146 da Constituição Federal.

A estruturação do sistema tributário é, e deve ser assim, porquanto visa compor o sistema jurídico. Dito de outro modo: a lei complementar é lei complementar do sistema jurídico tributário, definindo os limites, estruturando a programação.²⁹⁷

É, então, mecanismo de complementação da programação constante na segurança jurídica. É programa condicional especificado da segurança jurídica, que desdobra esta.

²⁹⁴ FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11-13.

²⁹⁵ É a afirmação de Heleno Torres acerca da Constituição e legalidade, considerando que aquela “põe a competência para instituir tributo in abstrato. A lei cria o tributo in concreto.” TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 360.

²⁹⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 25.

²⁹⁷ Afirmar que a lei complementar integra, então, a legalidade e tem funções específicas no ordenamento jurídico quanto às prestações pecuniárias compulsórias é correto. Se, de um lado, a lei constitucional veicula as normas tributárias, é na Lei Complementar que se encontram as normas gerais que previnem os conflitos federativos, que regulam as limitações ao poder de tributar e as definições dos institutos e signos relativos às prestações pecuniárias compulsórias. Acerca da lei complementar enquanto princípio decorrente do princípio da legalidade cf. BRITO, Edvaldo. **Princípio da Legalidade Tributária**. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Org.). **Direito Tributário**: Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85-86 e 89.

Portanto, possui as mesmas características deste programa, logo, trata-se de norma sobre normas.²⁹⁸

Em outras palavras, a Lei Complementar veicula norma que possibilita a programação condicional mínima para o exercício do poder tributário, ou norma que possibilita a autorregulação do sistema. Sem esta há arbítrio, há imperfectibilidade no exercício e, conseqüentemente, insegurança.²⁹⁹

Portanto, em um primeiro momento se estrutura o sistema e é operação estritamente do sistema jurídico (auto-organização). Somente após isto é que se faz possível a este código atuar em face do poder, possibilitando o exercício do poder ou o seu condicionamento³⁰⁰, ou seja, de acordo com uma autorreprodução.

O raciocínio apresentado pauta-se na constatação de que o fechamento operativo do sistema jurídico ocorre a partir da promulgação da Constituição brasileira. Do acoplamento estrutural proporcionado pela Constituição ocasiona-se um poder constituído, ou poder organizado, moldado de acordo com o sistema jurídico.³⁰¹

Nesse sentido, se tem nas normas os preceitos que estabelecem a auto-organização e autorreprodução, ou, de forma mais específica: (i) a competência normativa; (ii) o procedimento para o exercício desta competência; (iii) a titularidade do exercício desta

²⁹⁸ Neste sentido, a assertiva doutrinária de que a lei complementar assume a função de norma sobre a tributação ou norma de sobredireito é reafirmada neste trabalho, somente se adequando ao marco teórico. ATALIBA, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário. In: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, V. 22, n. 85, jan/mar., 1985, p. 233-236.

²⁹⁹ A insegurança aqui reside no arbítrio que passará a ser existente para o poder tributário, haja vista que a função do código jurídico é a redução deste arbítrio de seleção LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985. De outro lado, deve-se considerar a pontuação de Luís Eduardo Schoueri: “O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para a sua atuação. Uma discriminação de competências que se pretenda rígida exige subsunção entre a situação tributável eo conceito, em estrita relação de identidade” SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. **Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, p. 691.

³⁰⁰ Há doutrina que afirma que a necessidade desta lei complementar decorre da forma federativa, neste sentido cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional: hierarquia de normas, papel do CTN no ordenamento. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, Centro de Atualização Jurídica, nº. 10, janeiro, 2002, p. 2.

³⁰¹ A delegação de poder é a própria competência tributária delegada mediante as regras de competência estabelecidas pelo constituinte. A competência tributária, enquanto medida do poder, deve ser conceituada como a função que o próprio órgão detém no poder, o como o conjunto dos poderes que dispõe o Poder Legislativo. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 351.

competência; e (iv) normas que reservam matérias específicas para determinadas funções ou procedimentos.³⁰²

A delegação de poder³⁰³ é a própria competência tributária, ou competência legislativa repartida, constitucionalmente estabelecida. No caso da competência tributária, “o constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído de matéria taxativa e imutável parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público [...]”³⁰⁴.

Assim, se tem quatro possibilidades de delegação de poder na Constituição: ausência de delegação de poder e vedação a instrumento normativo contrário a esta decisão, e, neste caso, a opção do constituinte é tornar imutável um núcleo mínimo do fechamento operacional realizado na Constituição (é o caso das cláusulas pétreas); delegação de poder com indicação de instrumento normativo específico (há uma delegação de poder e a indicação de qual ato normativo deve ser estabelecido, no presente caso, é a lei complementar, expressamente designada); delegação de poder sem instrumento normativo específico, desde que este não seja logicamente implícito (seria o caso em que se tem as leis designadas sem a adjetivação de complementar, desde que não se tratem de alterações diretas à Constituição, que, por derivação lógica, só podem ser realizados por Emendas.³⁰⁵

A opção do constituinte é pela continuidade da programação condicional do sistema jurídico, inicialmente fundado na Constituição, para a decisão do legislador constituído mediante, em termo inicial, lei complementar.³⁰⁶

Há, então, uma delegação de determinar a segurança jurídica, e esta delegação deve detalhar o sentido da programação condicional da segurança. As matérias reservadas à lei

³⁰² **Ibid.**, p. 346.

³⁰³ LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 91.

³⁰⁴ SCHOUERI, **op. cit.**, p. 679.

³⁰⁵ Este rol foi elaborado inspirado no rol apresentado por Hugo de Brito Machado quando trata das matérias reservadas à lei complementar. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A lei complementar na Constituição de 1988. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito Tributário: Estudos Avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 372-377.

³⁰⁶ Podem-se conjecturar diversas razões favoráveis ou contrárias. A decisão, no entanto, é acertada quando se considera que a limitação ao poder acresce-se na medida em que se acresce a expansão do poder. O caso de inexistência de poder, em tese, não demandaria qualquer limitação. O caso de extrema expansão demanda, em idêntica medida, expansão da limitação. LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 90.

Complementar são, por isso, matérias de desdobramento constitucional direto³⁰⁷, de acordo com a função de legislador nacional³⁰⁸ que o Congresso Nacional mantém. Seu plano de localização originário é a Constituição,³⁰⁹ na medida em que se trata de seleção da linguagem jurídica.

A questão se existe uma hierarquia entre lei ordinária e complementar se retoma sob um novo ponto de vista. São dois momentos distintos: um acerca da fixação do conteúdo mínimo da programação do sistema jurídico³¹⁰, ou auto-organização, exercido por um legislador nacional, e o outro acerca do exercício do poder tributário em si, quando da instituição dos tributos³¹¹.

A lei complementar tributária, neste caso, é ato que se encontra no plano da auto-organização do sistema na medida em que possibilita a estruturação autônoma do sistema e proporciona a programação condicional da segurança jurídica em face do poder tributário. Encontra-se em momento lógico antecedente ao exercício do poder tributário mediante lei (autorreprodução).

Quando se trata do tema da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal sustenta a tese de que não existe hierarquia, haja vista que ambas retiram seu fundamento de validade da própria Constituição Federal. A correção à tese do Supremo deve-se pautar na relação entre constituinte e órgão constituído e da existência ou não de uma delegação expressa, como visto.

³⁰⁷ Desdobramento direto aqui tomada no sentido de ser integrativa à Constituição, conforme a doutrina de BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 24.

³⁰⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 387.

³⁰⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário. In: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, V. 22, n. 85, jan/mar., 1985, p. 233-236. O autor, de forma poética, ainda acentua esta tarefa que a Constituição outorga e a relação entre esta função outorgada e a qualidade constitucional que o conteúdo da Lei complementar passa a ostentar, ao ponderar que a Constituição, ao assim proceder, “Como Midas, transforma em matéria constitucional, tudo em que toca”.

³¹⁰ Propondo-se uma releitura de Victor Nunes Leal, tem-se a essência da afirmação aqui posta. A regulação não poderia ser comportada na Constituição, excederia aos limites desta, inclusive na sua função de acoplamento estrutural. O magistério do autor foi neste sentido: seria desnecessária a previsão de leis complementares (ou orgânicas) à Constituição porquanto a própria natureza desta requer que sejam expedidas leis que a complementem. Esta complementação é adotada em sentido amplo, visando a execução, especificação e viabilização material e concreta para que a Constituição seja devidamente efetivada. Cf. LEAL, Vitor Nunes. Leis complementares da Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, n. 7, jan./mar. 1947, p. 381

³¹¹ Esta é a posição do Supremo Tribunal Federal, em especial sustentada nos casos de imunidade, conforme se denota na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802 e no Recurso Extraordinário n. 636.941.

Esta diferenciação não deve ser desconsiderada quando do exercício do poder tributário, que se situa em momento sistêmico posterior: quando da instituição do tributo, exceto na hipótese de haver disposição expressa requerendo lei complementar, a lei ordinária assume importância, é o instrumento via de regra, é a preferência do sistema.³¹²

Importante em toda essa digressão é que será incabível o exercício do poder tributário se ausente a lei complementar estruturante do próprio sistema, que é imprescindível à configuração da segurança jurídica. Assim o será porquanto a programação condicional mínima, que é o somatório da Constituição com a Lei Complementar, não se encontra completa.

Portanto, no primeiro momento o poder tributário é previsto com o seu condicionamento dentro da Constituição. Após, seus limites, sentidos e alcance são definidos pela Lei Complementar. Depois, há o exercício concreto do poder, condicionado pela segurança jurídica, que transforma e adequa as ordens deste em estrutura jurídica.

Por fim, pontue-se que a Lei Complementar ao ser estruturada em Código Tributário, traz unidade lógico-formal ao sistema, estabelecendo conceitos, formas e procedimentos necessários ao desenvolvimento da tributação. Desta forma, o constituinte “impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos seja por meio de definições de ‘fatos geradores’, bases de cálculo e contribuintes [...]”³¹³, tornando facilitada a segurança de orientação por parte do contribuinte, e quando do exercício do poder tributário.³¹⁴

3.1.3 Legalidade como veículo da norma tributo

A legalidade aqui é tratada como exercício do poder tributário caracterizando a instituição do tributo. A caracterização da lei como veículo sgnico adequa três disposições da

³¹² A afirmação advém da constatação que os tributos, em sua maioria, podem ser veiculados mediante lei, sendo exceções o imposto sobre grandes fortunas, as contribuições residuais, o imposto residual e o empréstimo compulsório, que requerem lei complementar em sentido estrito.

³¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. **Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, p. 691. O Código Tributário é permeado de exemplos, como o conceito de tributo (artigo 3º do CTN), o de lançamento (artigos 142, entre outros do CTN), as formas taxativas e *numerus clausus* da extinção do crédito tributário entre outros.

³¹⁴ Nesta ordem de coisas, a Lei Complementar igualmente desempenha de estabilizar a compreensão do ordenamento, em função integrativa à Constituição, na medida em que estabelece conceitos que a própria Constituição traz implícitos ou não desenvolve de forma expressa. Portanto, o CTN é integrativo igualmente neste sentido. Sobre a eficácia da lei complementar: BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: Imposto, Tributos Sinalagmáticos, Contribuições, Preços e Tarifas, Empréstimo Compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 24.

Constituição à teoria jurídica: a primeira, que prevê a instituição de tributos por medidas provisórias (artigo 62 da Constituição); a segunda que prevê lei complementar para a instituição de tributos; e a terceira, que caracteriza a regra prevendo a lei para instituição como razão definitiva.

Primeiro, o conceito de lei deve ser estabelecido. Lei, de acordo com a doutrina, pode ser caracterizada como todo ato normativo plural, genérico, abstrato, permanente e compulsório.³¹⁵

O conceito merece ponderações de acordo com o proposto no presente trabalho. De início, se tem que a compulsoriedade é diversa da lei, conforme visto.

O ato normativo genérico deve contar com a previsão de uma hipótese de incidência suficiente e típica para o enquadramento devido do fato gerador. Deve ser abstrato, independente de uma descrição de uma situação concreta específica. Sua permanência advém da sua capacidade em produzir efeitos até o advento de outro ato e sua pluralidade se enquadra no fato de que é síntese do processo democrático.

Neste ponto, somente a pluralidade é discutível. A pluralidade, aqui entendida, não se referencia com qualquer conteúdo, com os debates, interesses ou senso de coletividade, ou alguma espécie de autotributação, e isto por dois motivos: (i) não problematizar a crise de representatividade, haja vista que esta compete ao sistema político e não jurídico; (ii) por entender que a Constituição é acoplamento estrutural entre direito e política, e que à parte jurídica, neste sentido, compete à elaboração dos atos normativos, advém do órgão que emana, órgão formal, necessariamente plural.^{316 317}

³¹⁵ Esta caracterização é desenvolvida por BRITO, Edvaldo. Princípio da Legalidade Tributária. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Org.). **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

³¹⁶ A pluralidade aqui tomada é em relação às coalizões realizadas pela situação e pela oposição conforme visto na exposição anterior da lei como síntese do processo democrático. De outro lado, em Edvaldo Brito, se tem a anotação da pluralidade como efeito da interpretação conjunta dos artigos 1º, inciso V e o parágrafo único deste artigo, conjuntamente com os §§1º e 2º, inciso II, do art. 58. Optamos pela procedência da teoria sistêmica ante o marco teórico exposto.

³¹⁷ Esse pluralismo em verdade é instrumento para as características democráticas que importa em “filtragem das influências externas, excluindo a imposição imediata de interesses particularista no âmbito da política” NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil, o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 104. Neste sentido, não se nega as pressões extrapolíticas, porém estas, necessariamente, deverão passar por uma tomada de decisões coletivas e de extrapolítica para política. Neste sentido, a divisão de poderes auxilia que o direito seja inserido nos procedimentos de decisão política, assim o é porque delimita o poder entre diversos órgãos (limitando-o) e fortalecendo a inserção do direito, haja vista que serão possíveis diversos procedimentos antes da tomada da decisão judicial, política e administrativa. Cf. **Ibid.**, p. 104-106.

3.1.4 A medida provisória como veículo da norma tributo

Acerca da medida provisória, sua concepção de poder instituir tributos merece algumas considerações. Em primeiro plano, medida provisória somente é ato normativo com força de lei (artigo 62), sendo sua digressão histórica, e de acordo com o direito comparado, complexa.³¹⁸ No ordenamento brasileiro, medida provisória é exceção à regra da legalidade.³¹⁹

A Constituição Federal estabeleceu³²⁰, então, a medida provisória como sendo ato normativo exarado pelo Poder Executivo e, após, posto à apreciação do Poder Legislativo. É ato que objetiva, em regra, ser convertido em lei.

É cabível uma distinção sistematizada entre as medidas provisórias visando diferenciarse para uma melhor análise. A medida provisória a ser tratada aqui é tão somente aquela que veicule normas que não digam respeito aos impostos expressamente previstos no §2º do artigo 62; estas medidas provisórias do §2º são uma forma de deflagração do processo legislativo pelo Poder Executivo³²¹, ou seja, se torna “apenas iniciativa de lei submetida a regime distinto de deliberação parlamentar”³²².

A análise da medida provisória sobre matérias reservadas à lei complementar é tema sem grandes complicações, haja vista que, (i) por ser função reservada somente à lei complementar, produto do exercício de um legislador nacional,— capacidade, então, ausente na medida provisória –, e (ii) pela expressa vedação legal: tanto a do inciso III do artigo 62, quanto a do artigo que propõe quórum qualificado à lei complementar, diverso do quórum da medida provisória.

³¹⁸ Acerca da origem, histórica cf. GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 27-43. AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Comentários ao art. 62. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 2677.

³¹⁹ Em sentido contrário Misabel Derzi afirma que não existem exceções à legalidade, “pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo por diploma legal, emanado do Poder Legislativo”. Adiante, a autora argumenta que, em certas hipóteses, a legalidade pode ser “quebrada”. No decorrer do texto, a autora apresenta argumentos que caracterizam exceções à regra, ou seja, situações atípicas e específicas nas quais, em que pese fosse possível a incidência, há uma abertura para que não haja. Cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p 67-68.

³²⁰ Tomar-se-á como análise a Constituição após a Emenda Constitucional n. 32 considerando-se o escopo do presente trabalho.

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 67. Assim o é porquanto a medida provisória, neste sentido, somente poderá instituir impostos após a sua conversão em Lei, conforme o §2º artigo 62.

³²² CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Temas de direito constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 310.

Superada a distinção, conjectura-se, aqui, que a medida provisória enquanto ato normativo com força de lei somente é justificável face à imprevisibilidade, configurada esta de acordo com o aspecto da relevância e urgência da situação ensejadora do estado de insegurança.³²³ A imprevisibilidade se configura no ambiente do direito, no entorno do sistema jurídico, provocando irritabilidade no sistema jurídico, ou seja, provocando uma necessidade de resposta deste sistema face à situação urgente e relevante. Neste sentido, a medida provisória pode ser concebida como ato normativo que resolve tal situação de urgência e relevância.³²⁴

Este estado de insegurança, igualmente, afasta a segurança jurídica na sua dimensão de permanência e estabilidade. Este decréscimo na certeza do direito se consubstancia na modificação na legislação, via de regra, repentina.

Entretanto, a segurança jurídica não se afasta por completo da medida provisória, se assim o fosse não se trataria de sistema jurídico. Existem diversos aspectos que configuram a medida provisória de acordo com a segurança jurídica: em um primeiro plano, há a vedação à reedição na mesma sessão legislativa (artigo 62, §10), imprescindível para refrear a edição sucessiva de medidas provisórias e a instabilidade deste ato.³²⁵

Em um segundo plano, há o estabelecimento de matérias vedadas à edição de medidas provisórias, ou seja, há a regulação negativa da medida provisória, proibindo-se determinadas matérias (exclusão prévia de matérias)³²⁶; em um terceiro plano, é o quanto referido anteriormente acerca dos pressupostos da medida provisória: esta somente é permitida sob o aspecto da relevância e urgência. Então, o próprio instrumento para lograr êxito contra uma situação fática imprevisível e insegura encontra-se permeada por um grau mínimo de segurança jurídica.³²⁷

³²³ GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, P. 70-77.

³²⁴ Este foi o cerne do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.048, no qual o Relator, Ministro Gilmar Mendes, entendeu haver uma densificação normativa dos critérios de relevância e urgência pela Constituição Federal quando esta estabeleceu seu entendimento de relevância e urgência no artigo 167, §3º.

³²⁵ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Comentários ao art. 62. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 2.689.

³²⁶ GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 80-95.

³²⁷ Acerca destas limitações e dos pressupostos, cf. **Ibid.**, p. 61-80.

Os três problemas a serem tratados sob o tema segurança jurídica serão: a ausência de pluralidade; a ausência da permanência; e o problema da anterioridade.

O primeiro aspecto problemático da medida provisória é, portanto, a ausência de pluralidade. Entretanto, a pluralidade que lhes falta é circunstancial: há pluralidade na medida provisória, esta é, entretanto, diferida.

A promoção da pluralidade, considerada como deliberação por um órgão formal composto por uma diversidade partidária bipartidária mínima, ocorre na medida provisória. A diferença é o momento: há uma inversão da lógica que permeia o ato normativo legal. Neste, a deliberação da lei ordinária ocorre de forma anterior à sua produção de efeitos, sendo integralizada pelo Poder Executivo mediante a sanção ou veto. Aqui, na medida provisória, se trata, inicialmente, de uma produção de efeitos por ato do Poder Executivo para posterior análise do ato pelo Poder Legislativo.³²⁸

O segundo problema é a sua permanência e é justamente esta permanência que afeta a caracterização da segurança jurídica na dimensão objetiva e a caracterização da segurança jurídica na dimensão subjetiva. No caso em que haja conversão em lei não serão comportados maiores problemas.

Questão diversa é acerca da perda da eficácia diante do decurso do prazo ou rejeição. A Emenda Constitucional n. 32 estabeleceu disciplina pelo Congresso Nacional nestes casos, e, ausente esta disciplina, no prazo de sessenta dias, a manutenção dos efeitos, conforme o estabelecido na medida provisória.

Há uma inegável estabilidade dos efeitos seja de forma expressa, seja diante da decorrência do prazo. A questão é que no iter dentre a decisão entre um ou outro há um estado de insegurança se não conformado à segurança jurídica.

Nesse diapasão, a via preferível é a aprovação, sendo o caso de rejeição expressa deve ser assentado o dever da edição do Decreto Legislativo pelo Congresso Nacional.³²⁹ A redação do §3º constitui um dever do Congresso. No caso da perda da eficácia por decurso de prazo a redação é determinativa: “devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrente”. Portanto, dentre todas as opções, a situação de omissão é a pior delas.

³²⁸ Cf. **Ibid.**, p. 55-57.

³²⁹ RODRIGUES, Ana Cláudia Manso S. O. A medida provisória não convertida em lei e a edição de decreto legislativo. **Direito Público**. Porto Alegre, n. 1, p. 141-147, jul./set. 2003, p. 143

Há mais. O Decreto Legislativo estabelecido pelo Congresso Nacional deve pautar-se na promoção do estado de segurança e, em especial, de confiança. Desta forma, o estabelecimento do Decreto Legislativo não pode malferir situações vantajosas postas em favor do contribuinte provocando a derrocada da proteção da confiança.³³⁰

Por uma questão sistemática, o aspecto da anterioridade e a medida provisória será visto quando da análise da anterioridade.

3.1.5 O tributo: do conceito constitucional à norma

O que se coloca como proposta é que (i) a Constituição Federal tem seu próprio conceito de tributo, (ii) que este é coincidente com o conceito³³¹ do artigo 3º do Código Tributário Nacional e que (iii) a lei concretiza a previsão abstrata do tributo em norma.

As notas conceituais previstas no referido artigo do CTN, proporcionam o conteúdo do dever jurídico a sua forma de aplicação, instituída em lei (dever jurídico abstrato) e concretizada por atividade administrativa. Em suma: em sentido contrário a parte da doutrina³³², se torna possível compreender o artigo 3º do CTN.³³³

A primeira premissa desta conclusão começa por posicionar, como deve ser, a Constituição como sendo posterior ao Sistema Tributário Nacional brasileiro em um sentido

³³⁰ Há doutrina que entende que a situação de omissão prejudicial pode legitimar o uso do mandado de injunção. Cf. BARROS, José Fernando Cedeño de. Disciplina das relações jurídicas decorrentes de Medida Provisória não Convertida em Lei no Sistema Constitucional Brasileiro, **Revista de informação legislativa**, v. 29, n. 115, p. 203-208, jul./set. 1992.

³³¹ Para o entendimento do conceito se faz necessário o entendimento do signo. Este é a concordância entre o elemento significante e o referido a este, ou significado. O signo seria, então, o resultante da associação de duas entidades, denominadas significante e significado, sendo, pois, representação mental destas duas faces. De outro lado, ao analisar o processo dinâmico referente aos elementos acima expostos, e se detendo, aqui, na semiose de Charles Morris, têm-se quatro elementos básicos: o intérprete, que é o alguém do processo cognitivo; o interpretante, que é o efeito ou o juízo provocado pelo processo cognitivo; o “designatum”, que é o objeto em si designado; e o veículo sígnico, que é o ente que atua como signo. Colocando o efeito e o intérprete em uma dimensão – por vezes, omitindo-se aquele, tem-se que a semiose se desenvolve em três dimensões básicas, sendo cada uma destas referentes às relações diádicas, ocorrentes entre as três dimensões pautadas sempre pelo signo, a relação entre os signos em si (sintática ou relação de implicação); a relação dos signos com os objetos (semântica ou relação de designação); e a relação dos signos com os intérpretes (pragmática ou relação de expressão). Detendo-se ainda mais na relação semântica, extrai-se o conceito. Nesse diapasão, o conceito é, então, o pensamento realizado sobre um objeto, consistindo em uma representação mental. Cf. MORRIS, Charles. **Fundamentos de la teoría de los signos**. Barcelona: Paidós, 1985, p. 27-31. SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 81. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 28.

³³² As críticas doutrinárias mais contundentes ficam a cargo de AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, p. 37-42.

³³³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, p. 107-110. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, p. 43-44.

histórico. Em outras palavras, o Sistema Tributário Nacional³³⁴, historicamente considerado, tem precedência sobre a Constituição atual.

Questionamento similar³³⁵ teve Cesar García Novoa quando buscou responder se a Constituição da Espanha se utiliza ou não do termo “tributo” e das espécies tributárias nos termos da legislação infraconstitucional, elaborada de forma prévia à Constituição.

Sua primeira percepção é noticiar que tal debate se desenvolveu na Alemanha em relação à Lei Tributária de 1919 (anterior) e a Lei Fundamental de Bonn (posterior). Após, admite o autor que a doutrina majoritária se orientou no sentido de que a referida Lei Fundamental havia acolhido a definição da legislação infraconstitucional prévia a ela.³³⁶

Conclui-se, então, que se deve admitir a inegável influência do sistema idealizado (e criado) com a aprovação do Código Tributário Nacional e da Emenda Constitucional n. 18 de 1965 sobre o atual Sistema Tributário³³⁷, sendo, portanto, a aplicação da hermenêutica histórica³³⁸ ao entendimento do conceito de tributo. Em suma, a definição de tributo estabelecida pela Constituição Federal³³⁹ é desvelada pelo artigo 3º do CTN, sendo que tal artigo restou constitucionalizado.³⁴⁰

³³⁴ Entende-se, aqui, o Sistema Tributário Nacional fundado sob a égide da reforma tributária, com o anteprojeto Rubens Gomes de Sousa, que, ao inaugurar a tributação sob a forma de um sistema, com a edição da Lei Ordinária n. 5.172 (CTN) e as respectivas emendas, restou por influenciar toda a legislação e a compreensão do que se entende por tributo. O quadro atual não é determinado por tal fator histórico, mas é inegável a sua influência.

³³⁵ “Es entonces cuando se planteaba la cuestión de si, cuando la Constitución española utiliza el término “tributo” debe entenderse que lo hacia en los términos de nuestra legislación ordinaria preconstitucional”. NOVOA, Cesar García. La problemática del concepto constitucional de tributo. **Dereito**. Vol: 13, p. 41-53.

³³⁶ NOVOA, Cesar García. La problemática del concepto constitucional de tributo. **Dereito**. Vol: 13, p. 45.

³³⁷ Há o expreso registro da Constituição atual em considerar o sistema tributário anterior, na medida em que previu a sua aplicação, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando da transição entre os ordenamentos e os sistemas em seu artigo 34. Em que pese cuidar-se de norma constitucional exaurida, sua significação para o quanto proposto, e até para o entendimento da jurisprudência do STF, é imprescindível. Ainda quanto ao artigo 34, se tem o §5º do ADCT, que prevê expressamente a recepção da legislação tributária anterior no que for compatível. Assim é que não se trata de ilação ou conjectura: se faz possível afirmar que o constituinte ao elaborar o sistema tributário atual teve consciência do sistema tributário anterior, ante o registro do artigo 34 do ADCT, e foi além ao recepcionar o sistema anterior no que não fosse incompatível, anuindo, portanto, que haveriam semelhanças entre os sistemas.

³³⁸ BORGES, José Souto Maior. Em Socorro da Obrigação Tributária: nova abordagem epistemológica. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito Tributário: Estudos Avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014. Cf. FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do Direito Tributário: crítica da ciência do Direito Tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges**. Tese apresentada na Universidade Federal do Paraná. p. 36-49.

³³⁹ A conclusão de José Souto Maior Borges é neste sentido: “o tributo previsto na Constituição, já existe. Como uma categoria normativa do direito constitucional positivo, conceito jurídico-positivo, já está parcialmente estruturado” BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 171. Este argumento histórico é ainda mais jurídico quando se tem a perspectiva dinâmica da tributação no

Portanto, o vir-a-ser normativo pontuado é, igualmente, um vir-a-ser conceitual³⁴¹, onde a Constituição traça notas características que, em suma, acolhem o conceito legal de tributo do CTN, proposto anteriormente à Constituição, havendo, então, uma inegável circularidade histórica. O referido artigo 3º, então, tão somente expõe e esclarece à compreensão o conceito constitucional de tributo.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido corrobora ao quanto exposto. Em análise sintética, o Supremo Tribunal Federal, quando instado a se posicionar se determinada exação é tributária ou não, opta pela aplicação do art. 3º do CTN de forma integral, a exemplo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 800 e do Recurso Extraordinário com Agravo n. 794.802. Neste, em especial, se considerou que a característica da compulsoriedade aliada à subsunção do conceito do artigo 3º do CTN à exação analisada, permitiria concluir se tratar de um tributo – no caso, da espécie taxa.³⁴²

Postas as diferenças acima, tem-se que tributo é a prestação pecuniária compulsória, “instituída por ato normativo emanado do Estado no exercício do seu poder de império”³⁴³, que não decorre de ato ilícito. Nestes termos, o tributo é uma prestação, mas não uma prestação qualquer, e sim uma prestação caracterizável por todos os seus termos. Forma-se,

Brasil, proposta por José Souto Maior Borges, esta contrária ao argumento de que a Constituição Federal não cria o tributo, sendo apenas instrumento de outorga da competência.

³⁴⁰ Este entendimento é minoritário, representa-se, dentre outros, com TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.374. É acompanhado por PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 34-39. Em sentido contrário: TORRES, Heleno. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. P. 374. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002. Em verdade, a doutrina que se propõe a um conceito constitucional de tributo e nega o artigo 3º do CTN queda por construir um conceito de tributo baseado na indução. Entretanto, o conceito pouco difere do artigo 3º do Código Tributário. Veja-se, por exemplo, o conceito de tributo de Heleno Taveira Torres: “prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e sujeita às limitações constitucionais tributárias, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, que não se constitua em sanção a ilícitos e seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Neste caso, trata-se de desdobramento do conceito do artigo 3º do CTN, agregando-se, no conceito, a pontuação de regimes, fato que torna o conceito um misto de notas conceituais (pressupostos de existência) e regime jurídico (conjunto de normas aplicáveis).

³⁴¹ O conceito seria parte componente da norma de acordo com a doutrina de MAYNEZ, Eduardo García. **Lógica del Concepto Jurídico**. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1959, p. 19 et seq.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo n. 794.802. Relator: Ministra Cármen Lúcia. **Diário de Justiça Eletrônico**. O ARE n. 705.936 segue idêntica sistemática de aplicação, apenas afirmando a contribuição em questão se adequar ao conceito de tributo do art. 3º sem qualquer delineamento.

³⁴³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 11 et seq. A proposta do autor se trata de desdobramento do conceito de tributo do artigo 3º retirando os requisitos de validade (lei) e o critério de aplicação (lançamento), e estabelecendo as notas conceituais do tributo. Ainda considera, o autor, que a arrecadação deve ser considerada nota conceitual com vistas a se amoldar o conceito à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

então, sob o tributo, um conceito de classe fundamental para a derivação (especificação) das espécies tributárias.

Na análise da jurisprudência se tem que o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 541.511, em sessão plenária, adotou este entendimento ao diferenciar as notas conceituais do tributo da lei enquanto requisito de validade.³⁴⁴

Neste sentido, a lei tributária que institui o tributo funciona como marco para que este derive do plano conceitual e ingresse no sistema jurídico enquanto norma.³⁴⁵ O tributo, conceito constitucionalmente previsto, é, então, integrado enquanto tributo norma³⁴⁶.

Dentro da premissa adotada, tributo é a norma que prevê a entrega de dinheiro ao Estado. Neste sentido, “a ação consiste numa prestação do indivíduo obrigado ao outro indivíduo. Objeto da prestação é uma determinada coisa ou um serviço determinado (prestação de coisa ou de serviço)”³⁴⁷. Adaptando ao quanto aqui trabalhado se tem o tributo como uma prestação do indivíduo, conseqüente da incidência da hipótese (juízo) e a pecúnia como objeto desta prestação³⁴⁸.

Há, então, um poder tributário que tem o tributo como seu instrumento jurídico visando a arrecadação³⁴⁹, e este instrumento ordena comportamentos “tendentes a levar dinheiro dos

³⁴⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 541.511. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça Eletrônico**, p. 1194. Em verdade, acolheu-se o conceito elaborado por Leandro Paulsen, com expressa referência ao autor, quando este enquadra a lei como limitação constitucional ao tributo e requisito de validade deste, nos seguintes termos: “Cabe, porém, ressaltar que o art. 3º do CTN, ao se referir à instituição por lei, refere-se a um requisito de validade e não de existência do tributo. Requisito de existência do tributo é a compulsoriedade. A exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos.” PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 36.

³⁴⁵ Neste sentido, Heleno Torres: “A Constituição põe a competência para instituir tributo *in abstracto*. A lei cria o tributo *in concreto*.” TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 360.

³⁴⁶ O tributo enquanto norma é a prestação específica decorrente de uma incidência da regra, sendo, portanto, localizado no mandamento da regra-matriz de incidência tributária. O tributo contido na estrutura do dever ser do comportamento, sendo derivado da concretização da hipótese de incidência regida pela estrutura se a’, então deve ser b’, no qual b’ é o comportamento devido. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 109. KELSEN, Hans. **El método y los conceptos fundamentales de la Teoría Pura del Derecho**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1933, p. 24-25.

³⁴⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 89.

³⁴⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 35-37.

³⁴⁹ O tributo tomado como instrumento encontra-se em ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29-30.

particulares para os cofres públicos”³⁵⁰. Neste sentido, tributo é expressão do poder, como fora aqui entendido, enquanto ordem oriunda de uma organização³⁵¹, no caso, o Estado, mas não uma expressão qualquer: uma expressão juridicizada do poder de acordo com o código binário direito/não-direito.

Então, sempre com a instituição de um tributo ocorrem dois fenômenos: a expressão de um poder tributário manifestado pelo Estado e a necessidade de que esta manifestação de poder seja adequada à linguagem jurídica, portanto, às limitações constitucionais, em especial a segurança jurídica em sua dimensão objetiva. Neste sentido, a exigência inicial³⁵², de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, é que o tributo seja veiculado por lei, este é o requisito de aferição objetiva essencial.³⁵³

De outro lado, o conceito de tributo permite a identificação da norma tributo. E, neste ponto, o conceito enquanto critério de identificação é, igualmente, uma forma de se selecionar e verificar a existência de um regime jurídico de acordo, principalmente, com a segurança jurídica tributária e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

3.1.6 Legalidade: regra ou princípio?

A abordagem da legalidade restou empreendida em dois sentidos: legalidade como auto-organização e autorregulação do sistema tributário, ou como forma de promover uma programação condicional da segurança jurídica, e legalidade enquanto veículo introdutor da norma tributária, e, neste sentido, como manifestação do Estado concretizando o tributo mediante sua instituição. As duas funções da legalidade encontram-se em momentos distintos: auto-estruturação do sistema e autorreprodução do sistema³⁵⁴.

³⁵⁰ **Ibid.**, p. 30.

³⁵¹ LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 81-87.

³⁵² Geral Ataliba expõe que “A competência tributária se exerce, primeiramente, inicialmente, inauguralmente e principalmente, pela edição de lei tributária”. Adiante, o autor sentencia por definitivo: “a lei esgota a atividade jurídica tributária inaugural, inicial”, ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/749zx5.pdf>>, Acesso em: 30 dez. 2015, p. 130.

³⁵³ A lei não será qualquer lei, é a lei qualificada. Lei anterior aos fatos e irretroativa. Há outras condições que o tributo deve atender como a capacidade contributiva, a igualdade, a praticabilidade, porém estas são aferíveis posteriormente.

³⁵⁴ É precisa a afirmação de Heleno Torres: “No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, o “tributo” torna-se elemento do ordenamento jurídico por ser exclusivamente dependente da lei e da Constituição, mão mais como um ente ontológico, mas como típica “norma jurídica”. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 361.

Em comum, dois traços. O primeiro é que são normas aplicáveis à manifestação do Estado, ou, de forma mais específica, ao exercício da competência tributária estruturada pela Constituição³⁵⁵. O segundo é que são decisões, no sentido da teoria sistêmica, entretanto decisões pré-constituídas, ou decorrentes da “vinculação obrigatória das tipologias tributárias”³⁵⁶.

O processo legislativo culmina na promulgação da lei. Como visto, esta é a síntese entre o exercício do poder determinado pelo código binário jurídico. Neste sentido, somente mediante lei pode o Estado exercer com validade jurídica o poder tributário.

A legalidade, então, determina uma só razão: o exercício da competência tributária para a instituição de tributos somente pode ocorrer mediante lei. Não existe a possibilidade de sopesamento com outra norma, tampouco de tornar tal determinação impositiva da Constituição em uma razão *prima facie* dependente de condições jurídicas ou fáticas serem realizáveis.³⁵⁷ Tampouco há uma reflexividade: há uma determinação de uma norma sobre as normas. É dizer, ao contrário: há uma norma (regra) que determina que somente mediante lei (instrumento) se torna válido o tributo (exação).

A regra da legalidade não diminui a importância da legalidade. É regra que se complementa com o fundamento democrático e histórico, bem como juridicamente relacionável com a segurança jurídica e os aspectos temporais da anterioridade e da irretroatividade. Neste sentido, dentro do sistema jurídico, nem a regra, nem o princípio, tem uma função de sobrelevada importância, ao contrário, devem ser necessariamente relacionados: sua diferença é tão somente qualitativa.³⁵⁸

Acerca destes, a regra da legalidade determina-se, então, com a exigência de uma lei que seja anterior aos fatos que visa regular e que não seja retroativa no tempo, são modalizadoras do aspecto temporal.

A sua relação com a segurança jurídica ocorre em duas dimensões: na exigência da legalidade e no controle das exceções. Na exigência da legalidade, esta integra a programação

³⁵⁵ **Ibid.**, p. 361.

³⁵⁶ **Ibid.**, p. 359.

³⁵⁷ SILVA, Vírgilio Afonso da. **Princípios e regras: mitos e equívocos** acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, n. 1, 2003, p. 612-615.

³⁵⁸ Acerca da relação entre regras e princípios de acordo com a teoria sistêmica cf. NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 134-137.

condicional proporcionada pela segurança jurídica. Partindo de tudo o quanto exposto, tem-se que a fórmula da segurança jurídica expressa pela legalidade é a seguinte: “se lei instituindo tributo, então validade jurídica”, ou de forma mais extensa “se manifestado o poder tributário do Estado mediante lei, atende-se à legalidade, então o tributo, quanto a este aspecto, é constitucional”³⁵⁹.

A segunda dimensão da segurança jurídica com a face da legalidade ocorre quanto à instituição de exceções consubstanciadas, atualmente, na medida provisória. Bem por isso se demonstrou que a medida provisória deverá atender a aspectos da segurança jurídica tributária, visando que esta contenha um grau mínimo de estabilidade e permanência. Impede, outrossim, que atos infralegais disponham acerca de matérias que, necessariamente, devem estar previstas em lei.³⁶⁰

Diante destas colocações é que se entende que a legalidade é, igualmente, uma garantia³⁶¹. Neste sentido, a garantia da legalidade visa a proteção do patrimônio jurídico do contribuinte. Não somente o patrimônio econômico entra na equação, mas, igualmente, bens jurídicos não subsumíveis ao conceito de patrimônio econômico como a liberdade e a disponibilidade financeira.

3.2 A PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA NO TEMPO: ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE

O fator tempo é o principal aspecto deste tópico.³⁶² A análise do tempo é necessariamente uma análise de caráter subjetivo. O tempo, enquanto realidade objetiva não é apreensível, senão por medidas, instrumentos ou ficções.³⁶³ Esta ligação do tempo com a

³⁵⁹ Geraldo Ataliba estabeleceu a seguinte assertiva: “Princípio da legalidade, em termos tributários, quer significar que a União, os Estados e os Municípios só podem tributar fazendo lei tributária, em primeiro lugar. Portanto, é condição do exercício da ação tributária, é condição da tributação fazer uma lei.”, ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/749zx5.pdf>>, Acesso em: 30 dez. 2015, p. 124.

³⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade na tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 18-20.

³⁶¹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 34-35. 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. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 70-77.

³⁶² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

³⁶³ Aqui se refere ao tempo enquanto realidade afeta à Física, enquanto realidade a parte do ser humano. Aqui, igualmente, se refere aos instrumentos como relógios, marcos temporais (calendários, datas) e à toda e qualquer

subjetividade implica a conexão especial da anterioridade e da irretroatividade com a dimensão subjetiva.

A análise a ser realizada é a da programação condicional, ou condições impostas sobre os fatos ocorridos no passado, que a segurança jurídica realiza com a sua dimensão objetiva. Neste sentido, a influência desta programação irá refletir diretamente na dimensão subjetiva. A certeza e a confiança trabalham necessariamente com o fator tempo.³⁶⁴

Assim, as condições impostas sobre o tempo, consubstanciadas na anterioridade e irretroatividade são meios, ou condições-meios que atuam sobre uma determinada realidade. Esta realidade é a realidade ocasionada pela norma jurídica que estabelece o tributo. E esta realidade, como visto acima, depende necessariamente da lei.

Portanto, há uma necessidade de combinação entre anterioridade e a irretroatividade. Primeiramente é necessário diferenciar a eficácia da vigência. A eficácia depende da vigência³⁶⁵ necessariamente. E o que seria vigência e o que seria eficácia?

A vigência ocorre quando a norma tem “a possibilidade de produzir os seus efeitos específicos, ordenando a conduta humana no sentido de seus comandos”³⁶⁶, é a capacidade que a norma tem de produzir efeitos. Norma vigente significa que a norma vale, no sentido de ser exigível uma conduta, a partir do momento de sua vigência. Tem a ver com o tempo em que há validade, a vigência é sempre prospectiva, afinal: “Uma norma não vale para trás. Vale sempre de um ponto, no tempo, para frente”³⁶⁷.

A eficácia, por sua vez, pode ser tomada em três acepções: como aptidão para produzir efeitos jurídicos; como produção de efeitos jurídicos; e como aplicabilidade.³⁶⁸ A eficácia,

forma de medir o tempo, como utilizando-se de ficções e institutos jurídicos (termos *a quo*, *ad quem*). São formas de objetivar algo que não é naturalmente perceptível, senão pela consciência. Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

³⁶⁴ Aqui se pontua a variação que a decisão do sistema pode sofrer no tempo, bem como a forma como o tempo a consolida.

³⁶⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 78. Cf. igualmente em FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

³⁶⁶ **Ibid., loc. cit.**

³⁶⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

³⁶⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As normas constitucionais programáticas e a reserva do possível. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 193, p. 7-20, jan./mar. 2012, p. 8-9.

aqui entendida, é a capacidade da norma tributo incidir³⁶⁹ sobre a prática de um fato que desvele capacidade contributiva. Neste sentido, será prospectiva, vedando-se a incidência a fatos geradores já regulados por uma norma anterior.

Considerado isto, tem-se que a anterioridade recai sobre a lei, ou o conjunto de normas previsto na lei, regendo a sua vigência, ou seja, ao momento a partir do qual passa a produzir efeitos. A irretroatividade recai sobre a eficácia da lei, ou eficácia do conjunto de normas previstas na lei que instituem o tributo, perfazendo o sentido quanto à sua produção de efeitos.³⁷⁰ Há, portanto, uma combinação das duas: com a irretroatividade dependendo da condição de anterioridade, via de regra.³⁷¹

A autoconstituição do sistema acerca do tributo é realizada com os três corolários da segurança jurídica: veicula-se a norma (legalidade), com a aquisição da capacidade de produção de efeitos no sistema (anterioridade) e a eficácia sobre o ambiente (irretroatividade).

Deve-se deter mais acerca da eficácia.³⁷² A norma para produzir efeitos quanto à instituição dos tributos, demanda uma aplicação aos fatos posteriores à sua instituição e de forma que não haja uma irretroatividade do não benigno³⁷³. Norma que institui tributos não tem eficácia retroativa, ou eficácia anterior em relação aos fatos.³⁷⁴

A retroatividade é a permissividade do sistema para que a dupla dimensão temporal plena da norma (retroativa e prospectiva) seja capaz. Tomada esta premissa da dupla dimensão temporal plena da norma, a irretroatividade é, então, regra de interdição a esta dupla dimensão.³⁷⁵

Portanto, o tributo instituído deve, necessariamente, sê-lo antes da ocorrência do fato gerador. E, aqui, há uma dupla consequência implícita no campo dos sujeitos da relação tributária: veda-se à pessoa jurídica de direito público prever suas receitas com fatos

³⁶⁹ Novamente com Tércio Sampaio: “Eficácia não é incidência (configuração in concreto de um direito ou de um fato) mas possibilidade de incidência”. FERRAZ JÚNIRO, *op. cit.*.

³⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 418.

³⁷¹ Esta relação de dependência inexistente nas exceções. Em verdade, a irretroatividade não é dependente necessariamente da anterioridade. A sua dependência é com a norma: que uma norma seja existente. Necessariamente, a norma que existe será norma irretroativa, via de regra.

³⁷² PIMENTA, *op. cit.*, p. 8-9.

³⁷³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 410.

³⁷⁴ A norma pode ter essa eficácia, seria próprio da norma, enquanto ficção, retroagir no tempo.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 407 et seq.

anteriores à instituição do tributo e garante-se ao contribuinte poder prever, ou planejar, a tributação sob a certeza proporcionada pela estabilidade temporal.³⁷⁶

A relação destes fatores com a segurança jurídica vem sendo negligenciada pela jurisprudência. Neste sentido, se tem a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal posicionada da seguinte forma: admite a retroação dos efeitos quando da data de pagamento, porém a veda quando se tratar de mudança brusca ou ampla. Até então, acertado. O desalinhamento ocorre quando o argumento é levantado: o aumento brusco ou amplo é caso que viola o princípio da capacidade contributiva, devendo ser ponderado com este.³⁷⁷

É errôneo. A capacidade contributiva é aspecto da isonomia concernente à igualdade aplicável à esfera tributária.³⁷⁸ Em nada se coaduna com a estabilidade, certeza e segurança jurídicas. É argumento que tangencia o real problema, e, além do mais, amplia o âmbito de aplicação da capacidade contributiva a uma situação que, em princípio, não diz respeito à capacidade econômica do contribuinte.

Pode-se até tê-la e conformá-la à tributação realizada nestes moldes. Porém o impacto econômico, mesmo que não de monta, será, sempre, imprevisível. E a imprevisibilidade liga-se, necessariamente, à tutela contrária da segurança jurídica.

3.2.1 A anterioridade como norma do sistema jurídico

A anterioridade decorre do decurso histórico da anualidade. Antes³⁷⁹, a garantia de que a vigência somente ocorreria em data posterior à sua publicação era realizada pelo princípio da anualidade tributária, que estabelecia ser necessária a autorização para os tributos serem cobrados no exercício seguinte.³⁸⁰

³⁷⁶ 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. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

³⁷⁷ Cf. o Agravo regimental no Recurso Extraordinário 546.316, cuja relatoria coube ao Ministro Joaquim Barbosa.

³⁷⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 127.

³⁷⁹ O antes corresponde às Constituições de 1824, 1934, 1946 e 1967.

³⁸⁰ Acerca da anualidade cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46-47 e 52-61.

Na Constituição atual tal preceito de uma lei anual prevendo a instituição de tributos não existe expressamente, a anualidade requerida é a orçamentária, ou anterioridade orçamentária, tema atinente ao Direito Financeiro (artigo 165 da Constituição Federal).

A anterioridade tributária encontra-se prevista, inicialmente, nas alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição. Pontuou-se inicialmente, porquanto sua previsão normativa encontra-se diversificada pelos dispositivos da Constituição, a exemplo do §6º do artigo 195 que determina a anterioridade às contribuições sociais ali previstas. Há, igualmente, as exceções, como as previstas no §1º do artigo 150.

Este quadro normativo complexo pode ser reduzido a quatro situações jurídicas de incidência da anterioridade: (i) anterioridade pura ou anual; (ii) anterioridade nonagesimal; (iii) anterioridade nonagesimal e anual; (iv) ausência de aplicação da anterioridade.³⁸¹

Tais situações, em verdade, são em duas e em dois desdobramentos: a anterioridade poderá adotar como marco temporal para a vigência o exercício financeiro seguinte, ou seja, o ano que se inicia a partir de primeiro de janeiro; ou poderá adotar como marco temporal o prazo de noventa dias (anterioridade nonagesimal ou noventena). Assim, se pode aplicar os dois marcos temporais conjuntamente, pode-se aplicar um ou outro de forma exclusiva ou pode-se excluir a ambos.

A anterioridade pura ou anual determina que a vigência do tributo instituído no exercício financeiro anterior somente ocorrerá a partir do exercício financeiro seguinte. A anterioridade nonagesimal determina que a vigência da imposição tributária ocorra somente após o prazo de noventa dias contados da publicação da lei.

A exclusão da anterioridade é exceção à anterioridade e, portanto, deve ser determinada pela segurança jurídica. Como será visto na análise da medida provisória e anterioridade, o preceito jurídico que enseja exceção à anterioridade deve ser pautado em argumento suficiente para afastar a segurança jurídica. Os casos elencados pela doutrina são os tributos regulatórios e os tributos que visam atender a uma urgência tributária.³⁸²

De outro lado, a aplicação da anterioridade de forma integral, consubstanciada na anterioridade do exercício financeiro com a anterioridade nonagesimal implica maiores

³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169.

³⁸² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 420.

digressões. De início, há duas posições doutrinárias a tratar o tema de como essas duas subregras se integralizam.

A primeira corrente argumenta que deve haver a aplicação com preeminência do exercício financeiro: ocorrida a publicação da lei no exercício financeiro anterior a exigência das duas regras encontra-se atendida após o escoamento do prazo de noventa dias, mesmo que este se dê no exercício seguinte.³⁸³

A segunda corrente³⁸⁴ estabelece sua doutrina de modo diverso, entendendo que o primeiro prazo a ocorrer deve ser o da anterioridade nonagesimal: ocorrida a publicação em prazo insuficiente para que decorra os noventa dias ainda no exercício anterior, a vigência somente ocorrerá no exercício posterior ao subsequente.

Em outras palavras: se a lei for publicada no ano anterior, porém o prazo de noventa dias (aplicação da anterioridade nonagesimal) adentrar ao dia primeiro de janeiro, que é o início do exercício seguinte, somente no ano posterior ao seguinte é que a lei terá vigência (aplicação da anterioridade do exercício).

Entende-se que esta última corrente encontra-se de acordo com o princípio da segurança jurídica na sua dimensão objetiva, de promoção do estado de segurança. O primeiro argumento a ensejar esta interpretação é o enunciado da alínea “c” do inciso III do artigo 150 que determina dever ser “observado o disposto na alínea b”, sob o argumento de que “não se opera a “observância” ao disposto na alínea b, renovando-se, pois, a anterioridade, para vigência somente no exercício financeiro seguinte àquele em que se ultimou a contagem do prazo de noventa dias”³⁸⁵.

O argumento que melhor denota a segurança jurídica é que a anterioridade pura deve sempre ser consorciada com algum princípio que permita sua função de garantia de forma plena.

Neste diapasão, se a anterioridade for termo temporal prévio à nonagesimal, tal leva à situação, em especial nos casos de medida provisória expedida no final do exercício

³⁸³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 441-442.

³⁸⁴ TORRES, *loc. cit.*, 2011.

³⁸⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 420.

financeiro, a exemplo de medida provisória exarada no dia 31 de dezembro, que a garantia da anterioridade se restrinja à anterioridade nonagesimal.³⁸⁶

3.2.2 A anterioridade como regra

Considerando tudo o quanto exposto acima e a teoria das regras e princípios aqui adotada, pode-se concluir que a anterioridade é regra.

É regra porquanto determina uma razão definitiva acerca do momento exato da concretização do exercício da competência tributária. O momento exato da concretização do exercício da competência tributária é a própria publicação da lei.³⁸⁷

Assim, a anterioridade incide neste exato momento. Concretizado o exercício, que é o momento em que o poder é determinado pelo código binário, agora o elemento estabelecido na estrutura do sistema jurídico deve ser regulado quanto à sua produção. É dizer, no momento se introduz o novo elemento, o sistema determina a partir de quando sua consideração pelo sistema passará a ser plena.

A anterioridade é, então, regra que regula a vigência da decisão consubstanciada no exercício do poder tributário. Ou seja, quando a decisão poderá passar a ser considerada pelo próprio sistema. Nesse diapasão, a afirmação acerca da anterioridade é uma só: razão definitiva que obsta (limita, impede) que uma norma instituída passe a ter capacidade de produzir seus efeitos senão após o marco temporal determinado.

A anterioridade é regra porquanto se trata de argumento posto no plano de primeira ordem, necessária à observância de uma decisão previamente tomada, ou seja, é uma argumentação de cunho formal, que visa o atendimento de uma decisão previamente realizada. Qual é essa decisão? A lei tem que ter vigência posterior de acordo com o prazo determinado pela anterioridade contado da data de sua publicação.

Em termos de teoria dos sistemas, a vigência requer a decisão (autoconstituição) já realizada, porém a consideração do elemento pelo sistema jurídico, ou seja, a observância e autorregulação que a decisão pode acometer à estrutura, é diferida. Assim o é por um preceito que visa a automanutenção do próprio sistema: a decisão tomada é mantida sem capacidade

³⁸⁶ *Ibid.*, p. 420-421.

³⁸⁷ Conforme Leandro Paulsen: “ressaltamos a importância da publicação da lei, pois a publicidade complementa o processo legislativo, marcando o ingresso da nova lei no ordenamento jurídico, sendo que, antes da publicação, não produz efeitos”, PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 436.

de consideração intrassistêmica porquanto há uma fundamentação observável, fundamentação que diz respeito ao próprio sistema: a segurança jurídica.

Então, a segurança jurídica é o fundamento último da anterioridade. Neste sentido, o conteúdo da segurança que permite obstar a capacidade de produzir efeitos pode ser relacionado ao conhecimento prévio da norma ou direito de informação por parte do contribuinte.³⁸⁸

Neste trabalho se entende que as decisões sobre as quais recaem a anterioridade, – em maior (anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal), em menor (anterioridade nonagesimal) ou em nenhum grau (exceção) –, são decisões que impactam o próprio sistema acerca do elemento de contrafactualidade: a anterioridade protege a expectativa contrafactual, afinal, após sua superação não há mais contrafactualidade.

A decisão de maior gravidade, a justificar a anterioridade, é, justamente, o tributo, enquanto incidência, enquanto expropriação, enquanto manifestação do poder tributário, qualidades que as demais decisões, como as que alteram prazos de recolhimento, não ostentam.

3.2.3 A anterioridade e a medida provisória

A controvérsia acerca da anterioridade e da medida provisória ocorre em determinar se a anterioridade pode incidir na regulação da medida provisória no tempo, ou seja, se a publicação da medida provisória pode ser um marco tal qual ocorre com a lei para a aferição da anterioridade.

Neste caso existem duas correntes: uma que entende ser possível a aplicação da anterioridade à medida provisória e a outra que entende ser possível somente após a conversão desta em lei.³⁸⁹

O argumento sustentado é que a Constituição exige a aplicação da anterioridade somente à lei, fazendo isto de forma expressa no artigo 195, §6º, a determinar “da data da publicação da lei”, e com o artigo 150, I.

³⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 417-418.

³⁸⁹ Por todos, confira-se a exposição do rol de doutrinadores favoráveis e contrários, assim como seus argumentos, em CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Temas de direito constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. 307-319.

De outro lado, considere-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema é reiterada no sentido de que a anterioridade, tanto a nonagesimal, quanto a anterioridade geral, conta-se da edição da medida provisória.

De outra parte, como visto acima, a medida provisória é instrumento que visa debelar uma situação relevante pautada na urgência. Tal situação pode ocasionar insegurança jurídica, acima de tudo por ser um fator de irritação do sistema.^{390 391}

Independente dos fatores concretos que podem ocasionar à insegurança jurídica, a medida provisória é constitucional e originariamente uma das formas que a Constituição Federal estabeleceu para debelar estados de instabilidade, como os que permitem a decretação do estado de sítio e da intervenção federal, por exemplo.

Portanto, o sistema é permeado de instrumentos normativos que visam minorar o estado de imprevisibilidade ou que visem dotar o sistema jurídico de capacidade de resposta.

Considerar isto é considerar que há uma verdadeira tributação pautada no critério de urgência³⁹², visando debelar o estado de potencial crise. Este estado de irritabilidade do sistema pode ser aferido pela previsão do próprio sistema. Há situações que ocasionam o grau mais acentuado de irritabilidade e, por isso, são expressamente estabelecidas, como a guerra, e a calamidade pública. Estas originam os seguintes tributos: (i) empréstimo compulsório decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, II); (ii) os impostos extraordinários na iminência de guerra externa ou no caso de guerra externa pela União, sendo estes capazes de empreender à bitributação, porquanto determina-se que sejam “compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (artigo 154, II).

Em um grau em que se exige do sistema a formulação de expectativas normativas com uma urgência menos acentuada, têm-se os tributos que são veiculados por normas indutoras

³⁹⁰ A irritação do sistema é a situação na qual um fenômeno do entorno (ambiente) provoca e demanda uma resposta do sistema, com vistas à resolução deste fenômeno, que afeta o sistema. LUHMANN, Niklas. **La sociedad de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2006, p. 78.

³⁹¹ Acerca desta capacidade da medida provisória cf. GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 70-72.

³⁹² COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 261. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 420.

visando a intervenção econômica³⁹³, que são, no presente caso: os impostos de importação, exportação, operações de crédito, câmbio e seguro e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Além de serem instrumentos que visam a promoção de um estado fático econômico, tais tributos, com exceção do imposto sobre produtos industrializados, tem outro denominador comum: são exceções à anterioridade pura e à nonagesimal.

A conclusão não pode ser outra senão a de que a Constituição estabeleceu um *standard* para a regra da anterioridade e para a sua exceção, ou seja, procedeu a uma tomada prévia de critérios da segurança jurídica com outros princípios visando estatuir exceções à anterioridade.³⁹⁴ Estas exceções, portanto, mitigam o princípio da segurança jurídica de forma prévia. Bem por isso são exceções à anterioridade. Como visto, um dos efeitos do princípio da segurança jurídica é regular as exceções às regras-garantias que são seus corolários.

Diante da semelhança entre os tributos e da capacidade das medidas provisórias serem instrumentos de veículo de normas de maior celeridade, é inegável que a idêntica fórmula e raciocínio foram adotados pelo órgão constituído derivado ao estabelecer, mediante a Emenda Constitucional n. 32, a regra do §2º do artigo 62. Esta regra, que requer a conversão da medida provisória em lei para a cobrança dos impostos, somente é excepcionada pelos impostos que excepcionam a segurança jurídica no aspecto da anterioridade nonagesimal e pura, com a única exceção do imposto sobre produtos industrializados, que não excepciona a anterioridade nonagesimal (artigo 150, §1º), mas excepciona a necessidade de conversão em lei para produzir efeitos.

A regra da anterioridade tem fundamento no sentido de que o conhecimento prévio da lei pelo contribuinte é estado a ser atendido, somente afastado por fatores excepcionais. Neste

³⁹³ As normas tributárias indutoras estão dentro do gênero intervenção do Estado na economia. Em um aspecto resumido, esta intervenção pode se dar por meio da direção, que estabelece, em resumo, uma hipótese de intervenção com um único conseqüente para os agentes econômicos, e a intervenção por indução, que são as normas dispositivas, caracterizadas por estímulos ou desestímulos do Estado, sendo incidentes sobre o campo da vontade do agente econômico. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Interventoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43-55.

³⁹⁴ Ainda com Luís Eduardo Schoueri, tem-se que o autor levanta duas hipóteses para a existência dessas exceções: ou o constituinte as elaborou pautado no arbítrio ou as elaborou de acordo com um aspecto de coerência visando a coesão. Esta última hipótese seria de acordo com a proposta doutrinária e de uma coesão constitucional, ou do sistema jurídico. Então, o fator comum às exceções é a capacidade destes tributos veicularem normas tributárias indutoras: “parece correto afirmar que a mencionada fundamentação, que deve ser adotada como compromisso intérprete, encontra-se nas normas tributárias indutoras, veículos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP editora, 2008, p. 135-138.

sentido, quando a irritabilidade,— e não qualquer irritabilidade, mas uma de caráter excepcional —, do sistema jurídico demandar uma resposta (elaboração de uma expectativa normartiva) do sistema, se excepciona a anterioridade.³⁹⁵

Em caso contrário, no caso de a anterioridade se encontrar previamente estabelecida a incidir sobre o ato normativo, existiria, então, uma determinação jurídica do próprio sistema de que aquele instrumento não é adequado ou suficiente para a redução da complexidade.

Então, assumindo-se a urgência e a relevância em uma dupla função: (i) enquanto parâmetros para aferir se existe a irritabilidade no sistema e (ii) como pressupostos da medida provisória; se tem que estes dois critérios e suas duas funções, ao serem confrontados com a anterioridade, se torna contraditória a aplicação da medida provisória aos tributos que sofrem a incidência da anterioridade.

Em outras palavras, se tais tributos não têm o condão de afastar a anterioridade, porquanto são considerados pelo constituinte, de forma prévia, como ausentes da capacidade de debelar a irritabilidade do sistema, tampouco podem ser considerados como capazes de debelar a irritabilidade provocada pela urgência e relevância que são pressupostos para a medida provisória.

Assim, se são instrumentos débeis para afastar a incidência da anterioridade quando forem veiculados por lei, serão, ainda menos, instrumentos capazes de preencherem os pressupostos da relevância e urgência da medida provisória.

Portanto, o critério adotado aqui é que a anterioridade não se aplica aos tributos que não a excepcionam, ou seja, que os tributos devem atender a anterioridade, quando veiculados por medida provisória, devem necessariamente aguardar o decurso do prazo da anterioridade estabelecido constitucionalmente para passarem a produzir efeitos.

Assim, os tributos que excepcionam tanto a anterioridade pura quanto a anterioridade nonagesimal, a saber: imposto extraordinário de guerra, imposto de importação, imposto de

³⁹⁵ Aqui se tem o conceito de irritação do sistema. O sistema se irrita em dois momentos: quando não pode processar informação e transformá-la em estrutura e quando surgidas de confrontação internas de eventos do sistema. De todo modo, são sempre “autoirritações”: não se transfere irritação do entorno para o sistema, mas sim há uma irritação do próprio sistema para que processe uma informação em estrutura, e esta informação deve ser processada em estrutura, porquanto é condição de possibilidade para que o sistema selecione e possa compreender algo. LUHMANN, Niklas. **Introducción a la teoría de sistemas**. D.F.: Universidade Iberoamericana, p. 99-100.

exportação e o sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.³⁹⁶

Dito de outro modo, se estes tributos não excepcionam a anterioridade quando veiculados mediante lei, não podem fazê-lo quando veiculados por medida provisória, há a necessidade intrínseca que seja respeita a anterioridade.

Ainda cabe uma última ponderação. A jurisprudência assentada do Supremo Tribunal Federal merece correções. Os critérios de relevância e urgência não podem deixar de serem analisados sob o argumento de possuírem caráter político. Ao contrário, o Supremo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.048, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, assentou o entendimento de que haveria uma densificação normativa da relevância e urgência no artigo 167, §3º, *ipsis litteris*: “a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública”. Neste sentido, relevância e urgência se identifica com as situações de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Em sentido contrário, no *caput* do artigo 62, ocorreria uma que se submete a uma “ampla margem de discricionariedade por parte do Presidente da República”³⁹⁷. Isto é nitidamente controverso.

O que o Supremo Tribunal Federal admitiu foi que há uma relevância e urgência especificada grave e uma relevância e urgência veiculada mediante conceito aberto, que, sob o critério da discricionariedade do chefe do Poder Executivo, pode levar tanto a preencher os pressupostos de acordo com situações símiles à guerra ou comoção pública, quanto a situações em que se visa medidas de interesse do próprio governo. Porém este entendimento minora o controle do código binário que o sistema jurídico deve promover sobre o poder.

Neste sentido, ter-se-á situação aberta à atuação de um poder intangenciável pelo Direito, ou seja, o exercício de um poder que não seja condicionado pelo sistema jurídico. Mas deve ser ao contrário: devem ser justamente porque contém um caráter político e jurídico. Como visto e demonstrado acima, a Constituição estabelece um acoplamento entre Direito e Política, sendo que esta, enquanto sistema social, tem o seu código binário poder/impotência modalizado pelo código binário jurídico. Os critérios de urgência e

³⁹⁶ Sacha Calmon entende que são mais tributos além dos acima listados, sendo acrescidos à lista acima os empréstimos compulsórios decorrentes de emergência, calamidade pública ou guerra; as contribuições sociais do artigo 195; e o IPI. COELHO, Sacha, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 261.

³⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.048. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, p. 69.

relevância são, então, tanto políticos – ocorrem no ambiente do direito, quanto jurídicos – são parametrizados por outras normas para aferir seu preenchimento, a exemplo dos créditos extraordinários.³⁹⁸

A reversão desta contradição somente pode ser possível se o controle do ato normativo medida provisória for aberto ao Poder Judiciário, mas não mediante a existência da discricionariedade: ou se procede pela adoção do sopesamento, entre a situação justificante da medida provisória e o princípio constitucional a ser preservado – e sempre deverá haver a invocação da segurança jurídica, ou se busca critérios objetivos, como os que a regra da anterioridade fornece dentro do Direito Tributário – e, novamente, sempre haverá a presença do princípio da segurança jurídica.

Por se tratarem de conceitos indeterminados, tal não afasta a aferição jurídica no caso concreto. Neste sentido, a jurisprudência do Supremo procedeu a esta análise na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.048, ao estabelecer que a urgência e relevância previstas para a medida provisória, nos casos de abertura do crédito extraordinário, seriam concretizadas pelos conceitos de guerra, calamidade pública e comoção interna, que são critérios para a abertura do crédito extraordinário.

Assim, urgência e relevância a ensejar medida provisória, neste caso, somente se presentes a guerra, a calamidade pública e a comoção interna.

O mesmo critério pode ser determinado aqui: urgência e relevância em matéria tributária somente se (i) ausente a incidência da anterioridade; (ii) em sendo caso de imposto extraordinário de guerra, diante da guerra ou iminência desta; e (iii) em sendo o caso dos outros impostos somente com a comprovação fática de que são casos excepcionais de urgência e relevância.

Neste sentido, se tem diversos meios para aferir de forma concreta e objetiva o caso exposto em (iii), desde o parecer da comissão mista de Deputados e Senadores (artigo 62, §9º) que deve examinar e emitir parecer, até eventual exposição de razões realizada pelo Chefe do Poder Executivo.³⁹⁹

³⁹⁸ É a conclusão de Lucia Valle do Figueiredo: “se é verdade que os conceitos de relevância e urgência são fluidos, representam o que a doutrina chamou de conceitos indeterminados ou pragmáticos, não se pode atribuir-lhes indeterminação a ponto de se entender que possam a ser preenchidos da forma que aprouver aos intérpretes do momento”. FIGUEIREDO, Lúcia Valle do. **Medidas Provisórias: novas reflexões**. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47405/45307>>, p. 33.

³⁹⁹ Admitindo esta possibilidade de prévia exposição de motivos cf. GALIANO, **op. cit.**, p. 63-64.

E quanto aos casos em que se requer a instituição ou alteração dos tributos havendo uma urgência que não preencha o pressuposto para a medida provisória? Neste caso, a Constituição criou mecanismo alternativo: o procedimento de urgência na tramitação de projetos de índole do Poder Executivo previsto no artigo 64, §§1º a 3º.⁴⁰⁰

3.2.4 A irretroatividade como norma do sistema jurídico

A irretroatividade é norma que visa a garantia de que as leis que instituem ou aumentem os tributos não possuam eficácia retroativa, prevista no artigo 150, III, a, da Constituição Federal. Neste sentido, a irretroatividade é regra de interdição em face da instabilidade que efeitos retroativos podem vir a ocasionar.⁴⁰¹

Seu fundamento, como visto, é o princípio da segurança jurídica, que a estabelece como uma garantia de que o ordenamento não se tornará imprevisível, tampouco instável, emanando normas que possam atingir situações pretensamente consolidadas pelo decurso do tempo e incidência de outra norma.⁴⁰²

A irretroatividade na instituição de tributos não comporta exceções nos enunciados da Constituição. Normas que estabelecem tributos ou aumentos de tributos não são retroativas, sob hipótese alguma. A irretroatividade igualmente se desenvolve no sistema jurídico tributário no âmbito do Código Tributário Nacional. No artigo 105 determina que a legislação tributária somente se aplica a fatos geradores futuros e aos pendentes.⁴⁰³

⁴⁰⁰ Aqui se pode conjecturar que o procedimento de urgência do projeto de lei do Executivo é a alternativa mais viável aos casos em que os pressupostos da medida provisória não restaram preenchidos. Tal se denota especialmente pelo fato da Emenda Constitucional n. 32, a mesma que instituiu o §2º do artigo 62, ter estabelecido o §2º do artigo 64 que determina o sobrestamento das atividades deliberativas da Casa em mora na avaliação do projeto legislativo sob regime de urgência.

⁴⁰¹ Segundo Luís Roberto Barroso: “[...] a lei nova não atinge os fatos anteriores ao início de sua vigência, nem as consequências dos mesmos, ainda que se produzam sob o império do direito atual”. BARROSO, Luís Roberto. Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 142. Leandro Paulsen a define como instrumento de otimização que visa a promoção da certeza do direito. Cf. 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. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 100-101.

⁴⁰² Conforme Tércio Sampaio Ferraz Jr.: “Isto é, o contribuinte só pode ser cobrado (eficácia) por força de lei incidente ao tempo do fato, quer no que concerne aos pressupostos típicos, quer quanto à alíquota. Nenhum fato (para maior clareza, nenhum evento) ocorrido antes da vigência da lei nova pode ser apanhado por ela para compor o fato-tipo que ela institui.”. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

⁴⁰³ TORRES, *op. cit.*, p. 424.

A retroatividade torna-se interdita, sendo efeito vedado, em relação aos efeitos retroativos não benéficos.⁴⁰⁴ Esta qualificação (efeitos retroativos benéficos) se faz útil para esclarecer que a retroatividade se torna possível em casos como o do artigo 106, II, b, do Código Tributário Nacional.⁴⁰⁵

A irretroatividade pode ser sistematizada em critérios doutrinários, podendo se manifestar em duas formas: retroatividade propriamente dita, ou retroatividade autêntica, e retroatividade imprópria, ou retrospectiva.⁴⁰⁶ A sua divisão diz respeito à perspectiva dos fatos: se a norma alcança fatos jurídicos passados ou fatos ainda não jurídicos, mas em processo de concretização da incidência.⁴⁰⁷

A retroatividade autêntica alcança fatos, relações ou situações jurídicas consolidadas e plenamente ocorridas no passado. O fundamento para a existência desta situação ocorre nos casos em que o “direito vigente à época da ocorrência do fato era lacunoso ou tão obscuro que nenhuma situação de confiança se criava com base nele”⁴⁰⁸.

A retroatividade imprópria demanda o entendimento do fato gerador periódico, ou fato gerador de período. De forma objetiva, se entende o fato gerador como “o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”⁴⁰⁹. Fato gerador é, então, o fato jurídico, ou fato com aptidão para geração de efeitos jurídicos em decorrência da incidência de uma norma jurídica. O fato gerador, quando considerado dentro de um período de tempo, pode ser instantâneo, ocorrendo num dado momento do tempo, ou periódico, cujo ciclo de formação é composto por diversos fatos ocorrentes dentro de um período de tempo.⁴¹⁰

⁴⁰⁴ Expressão utilizada em TORRES, *op. cit.*, p. 410.

⁴⁰⁵ Não é difícil ponderar que a “aplicação retroativa de leis também pode ser injusta”. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 16.

⁴⁰⁶ Cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 191-194.

⁴⁰⁷ 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. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015, p. 94-95.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 191.

⁴⁰⁹ FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11

⁴¹⁰ *Ibid.*, 2013, p. 96.

Há críticas contundentes a esta explicação.⁴¹¹ A linha deste trabalho aborda, entretanto, uma construção funcional do fato gerador.⁴¹² Pontuar isto é estabelecer que o fato gerador não é bastante em si. Veja-se. O fato gerador periódico denota duas realidades: primeira, trata-se de um ciclo, ou seja, da sequência de diversos fatos que, por si sós, não são capazes de integralizar a hipótese de incidência, mas que, se tomados em conjuntos, se tornam aptos. Segunda, trata-se de atrelar os fatos ocorridos a um período de tempo, em geral anual, e os efeitos a serem produzidos quando da integralização da hipótese.⁴¹³

Veja-se o caso do fato gerador do imposto de renda: quando se argumenta de fatos geradores periódicos⁴¹⁴, se tem duas teorias básicas para teorizar a capacidade contributiva concretizada como renda. A primeira é a teoria da fonte dispondo que a renda consiste em fruto periódico advindo de uma fonte permanente, seja de capital ou de trabalho. Por sua vez, a teoria do acréscimo patrimonial pontua que a renda é o acréscimo do patrimônio econômico durante um período específico de tempo.⁴¹⁵

Entre as duas teorias, em comum, o seguinte raciocínio: a capacidade contributiva é mantida durante um período de tempo determinado. E, antes das demais ponderações, deve-se pontuar que esta capacidade contributiva somente é contributiva na medida em que sobre ela, via de regra, incidirá uma norma tributária.

Portanto, a relação se dá período a período: capacidade econômica é manifestada em um período. A capacidade contributiva se relaciona diretamente com um período, liga-se a este por um vínculo indissociável. E o que mantém este vínculo? A própria incidência da norma tributária.

Veja-se. Capacidade contributiva não existe sem norma tributária. A adjetivação contributiva implica a capacidade em contribuir e contribuir, neste contexto, é existente

⁴¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013

⁴¹² Expressão de DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 196. A autora quer denotar com isso que o fato gerador somente é explicável na relação com os efeitos jurídicos produzidos. Alterados estes efeitos que devem ser produzidos pelo fato jurídico há uma alteração do próprio fato, haja vista que há uma relação cógica entre hipótese e consequência.

⁴¹³ **Ibid.**, p. 196-197.

⁴¹⁴ Aqui, considerar-se-á somente o fenômeno ocorrido no imposto de renda, assente com a doutrina de Amílcar Araújo Falcão já exposta acima.

⁴¹⁵ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 79-80.

porque há um tributo, e os seus respectivos critérios, para aferir que existe uma capacidade contributiva em face deste tributo.

Então, o próprio entrelaçamento entre a capacidade contributiva e o período é ocasionado pelo tributo. Capacidade é contributiva na medida em que incide norma tributo no período, afinal, “Quem não dispõe de renda e/ou de patrimônio não pode pagar imposto algum”⁴¹⁶. Ou, formulado de outra maneira: quem não dispõe de renda e/ou patrimônio suficiente para ser considerada a incidência da hipótese do tributo não é sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste sentido, se não há capacidade contributiva, o período é igualmente inexistente: o período de tempo é inexistente sem uma razão que o torne período de tempo. Tempo é unidade física que não se quantifica senão com auxílio de uma ficção ou instrumento de medida. E esta ficção acerca do tempo é o período de acréscimo da capacidade contributiva, que, por sua vez, é estabelecido pela norma. A norma visa regular o tempo, então.⁴¹⁷

A relação acima exposta pode ser considerada como sendo um liame entre capacidade e período intermediado por uma norma. A capacidade remete-se à norma na medida em que a norma remete-se à capacidade. De outro lado, a norma atua sobre o período (aspecto temporal) na medida em que o período veicula-se, ou é existente, por conta da norma. É o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.

Diante deste esquema se tem duas opções básicas: considera-se que o fato gerador complexo não existe, sendo somente considerado fato jurídico quando do momento em que a norma determine o encerramento do período, e a outra corrente dispendo que se deve considerar o período-base.⁴¹⁸

Portanto, a inclinação mínima que deve ser realizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é considerar o período no qual a norma revogada atuou e o período posterior, ainda pendente, sob a incidência da norma atual.

Em conclusão, se tem que a irretroatividade “representa o respeito ao direito adquirido de ser tributado em relação a fatos geradores segundo os demonstrativos de capacidade

⁴¹⁶ **Ibid.**, p. 78.

⁴¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 94-95.

⁴¹⁸ Eduardo Moraes da Rocha A análise da súmula 584 do Supremo Tribunal Federal. **Revista CEJ**, Brasília, n. 50, p. 18-24, jul./set. 2010.

contributiva no momento da sua constituição”⁴¹⁹. Neste sentido, o decurso do tempo é concomitante com o decurso dos fatos ocorridos⁴²⁰, um se atrela ao outro, formando-se, neste sentido, a certeza, no aspecto segurança de orientação⁴²¹ – ao ocasionar no contribuinte que a incidência ocorre sobre a atividade ou situação jurídica tributável – e no aspecto segurança de orientação – ao ocasionar no contribuinte a certeza de que findo o marco temporal, com o termo *ad quem*, ter-se-á a incidência da norma e o ônus econômico de forma idêntica a como ocorreu durante o período.⁴²²

Por todo o exposto se considera a irretroatividade como regra. Seu âmbito normativo são os efeitos das normas tributárias instituidoras dos tributos. Visa, então, vedar que tais efeitos sejam retroativos.⁴²³ É norma que qualifica a legalidade anteriormente vista e completa o ciclo de garantias expressas ao contribuinte acerca da programação condicional.

Nesse diapasão, o tributo instituído deve ser mediante lei e não poderá alcançar situações pretéritas, consolidadas (fatos jurídicos) ou fatos jurídicos em vias de formação, de forma anterior à sua vigência, porém, neste sentido, há uma maior influência da segurança jurídica.

Em outras palavras, a vedação à irretroatividade autêntica, com efeitos *ex tunc*, é vedação absoluta no plano infraconstitucional⁴²⁴, não sendo necessária a incidência da segurança jurídica para a garantia do seu âmbito normativo, caso contrário ocorrendo a irretroatividade imprópria, haja vista que, nesta, a segurança jurídica para garantir a sua incidência.⁴²⁵

⁴¹⁹ TORRES, *op. cit.*, p. 424.

⁴²⁰ Segundo Misabel Derzsi: “esses tributos estão presos a um período anual, o qual terá consequências em relação ao princípio da irretroatividade”. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 200.

⁴²¹ Assim é porque a “previsibilidade dos efeitos da lei implica, por um lado, que o comportamento dos destinatários da lei seja regulado pela lei em vigor no momento em que o mesmo se exterioriza” conforme SANTOS, António Carlos dos. PALMA, Clotilde Celorico. Os princípios da proteção da confiança e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português, **RIDB**, Lisboa, n. 4 p. 3154.

⁴²² TORRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 426.

⁴²³ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁴²⁴ Adota-se aqui o entendimento de que a atuação do poder constituinte com a instituição de uma nova ordem jurídica mediante uma nova Constituição poderia excepcionar a irretroatividade. É dizer: a irretroatividade não alcança normas constitucionais originárias.

⁴²⁵ É a conclusão de Luís Eduardo Schoueri: “A segurança jurídica, contudo, continuará a ser vir de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, tutelando a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado”. SCHOUERI, *op. cit.*, p. 141.

A formulação condicional da irretroatividade é “se presente lei com efeitos não retroativos, então é constitucional”. Sua programação, junto com a anterioridade, regula o fator tempo do tributo e, ademais, promove o estado objetivo necessário para a certeza do direito e a proteção da confiança.

3.3 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PROGRAMAÇÃO CONDICIONAL

A segurança jurídica enquanto princípio na acepção aqui utilizada entende-se sob uma dupla característica: conduz a uma razão *prima facie*, mediante a qual, perante um estado fático e jurídico estabelecido, concretizar da forma mais plena possível; e é mecanismo reflexivo para as regras: balizam, constroem, enfraquecem e desenvolvem as regras. Em relação a isto, se tem a faceta da circularidade: na medida em que o princípio tem essa capacidade de domínio sobre as regras, as regras se constituem, de outra face, a capacidade de aplicação dos princípios: “regras são condições de aplicação dos princípios na solução de casos constitucionais”⁴²⁶.

O princípio da segurança jurídica é o fundamento, ou argumento de segunda ordem, das regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade; de outro lado, são tais regras que determinam as condições de aplicação deste princípio.

A primeira acepção deste tema é que na medida em que tais regras são condições de aplicação do princípio da segurança jurídica, as suas exceções são, de outro lado, uma forma de afastar o princípio da segurança jurídica. Dentro deste estado de coisas é que sobre a exceção incide o princípio da segurança jurídica.

É preciso detalhar este último ponto. Na medida em que há a uma decisão para o sistema jurídico que excepcione uma regra que é expressão da segurança jurídica, o que resta afastado indiretamente de regular o fato, não é a regra, mas, sim, a segurança jurídica. Porém, como visto, esta é condição de possibilidade do ordenamento jurídico e, nesse diapasão, deve ter uma aplicação mínima.⁴²⁷ Neste sentido, há uma limitação proporcionada pela segurança

⁴²⁶ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 134.

⁴²⁷ Mesmo que assim não o fosse, o próprio afastamento de um princípio ao caso não implica, necessariamente, a ausência absoluta da consideração deste princípio ao caso.

jurídica com vistas a regular as suas próprias exceções.⁴²⁸ Em suma: a segurança jurídica é inafastável, pode ser observável até em um grau mínimo, mas inafastável.

Portanto, neste ponto, as exceções à legalidade, consubstanciadas na medida provisória, e as exceções à anterioridade, consubstanciadas nos tributos que vigem sem observância de qualquer critério de anterioridade, e a aplicação da irretroatividade imprópria, são exceções que, ainda assim, são pautadas na segurança jurídica.

Nesse diapasão, as regras apostas à medida provisória confirmam a hipótese de que esta, enquanto excepcionalidade ocasionada pela relevância e urgência, tem regras que permitem a promoção de um estado mínimo de segurança.

De igual modo ocorre com as exceções à anterioridade, que se confirmam mediante tributos que sobrelevam uma situação de excepcionalidade ou de necessidade de intervenção econômica indutora por parte do Estado.

Neste ponto em específico, o estabelecimento de tributos que excepcionam a anterioridade deve ser realizada com base na fundamentação que outorgam a estes tributos tal capacidade. Assim é que os tributos com capacidade de veicular normas tributárias indutoras devem estar caracterizados desta forma para afastar a anterioridade, ou seja, não podem visar tão somente a arrecadação, por exemplo. Em suma: “ausente o efeito indutor não cabe afastar a anterioridade ou mitigar a legalidade”⁴²⁹.

A criação das exceções posteriores às que se encontram positivadas, devem, de igual modo, proceder a uma argumentação de segunda ordem, na qual a segurança jurídica seja sopesada em face de outro princípio com razão suficiente para mitigá-la perante o caso concreto.

Ao serem cogitadas novas exceções à anterioridade ou à legalidade, deve haver um argumento suficiente para este afastamento, ou seja, que afaste a limitação negativa que a segurança jurídica, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, promove em face do legislador. E mais: o argumento deve ter repercussão intrassistemática. Como visto, a segurança jurídica tem importância ampla ao sistema jurídico, constituindo-se inclusive perante o código binário, elemento de central importância ao sistema jurídico.

⁴²⁸ Conforme Robert Alexy: “Em relação ao legislador ordinário os direitos fundamentais são normas negativas de competência” ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 90.

⁴²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP editora, 2008, p. 139.

Portanto, a exceção ou mitigação à segurança jurídica, estabelecida mediante Emenda Constitucional, deve ter argumentação para a automanutenção do sistema ou auto-organização. Neste sentido, tem-se o exemplo do §2º do artigo 62, que determinou exceção aos princípios ali substabelecidos, em que pese, conforme restou argumentado acima, não ser uma exceção aberta de forma tão simples. É exceção à conversão da medida provisória em lei, não é exceção à relevância e urgência.

Assim é que tais exceções à segurança jurídica na medida provisória são realizadas com vistas a proporcionar mecanismos ao próprio sistema para que este, sistema, possua capacidade suficiente para debelar a irritabilidade sobre ele ocasionada.

A segurança jurídica, enquanto mecanismo reflexivo, proporciona, igualmente, um estado de programação condicional. Assim é que as regras consubstanciam condições para o exercício do poder tributário, ou exercício da competência tributária. A segurança jurídica enquanto princípio condiciona o exercício do poder estruturado com finalidade arrecadatória, ou poder tributário, mediante o estabelecimento do mínimo de condições necessárias para que este poder seja exercido com vistas à garantia dos contribuintes.

Cogitando-se isto com a dimensão objetiva da segurança jurídica tem-se que a dimensão objetiva e a programação condicional se interrelacionam. Recordando-se a dimensão objetiva se tem que esta diz respeito à estabilidade do sistema (tributário, no caso), ou seja, a dimensão objetiva diz respeito à auto-estruturação do sistema, tomada esta como auto-organização e autorregulação.

A dimensão objetiva visa, então, a criação de um sistema que seja estável em relação às suas formas, logo, à sua linguagem jurídica, e estável em relação ao aspecto temporal, com a manutenção do sistema sob o aspecto da permanência. A permanência deve ser entendida em uma dupla dimensão: tanto a permanência da norma estabelecida no presente para que não retroaja, quanto a permanência da norma que fora estabelecida no presente para que somente tenha vigência a partir do presente.

A permanência da norma estabelecida no presente para que não retroaja é garantido pela regra da irretroatividade. Neste sentido, a norma não pode retroagir com efeitos não benignos. E mesmo com efeitos benignos, mantendo-se um mínimo de coerência no sistema.

A permanência da norma estabelecida no presente para que somente tenha vigência a partir do presente é tema lógico: a publicação e vigência de uma norma não retroagem, tampouco seus efeitos, dela dependentes. Esta afirmação, inicialmente óbvia, pode conduzir à

reinterpretação dos fatos geradores periódicos em relação às normas que visam regulá-los na incidência do imposto sobre a renda.

3.3.1 Consequências da programação condicional

A primeira consequência da programação condicional ocasionada pela segurança jurídica é o início da promoção da segurança jurídica no ordenamento tributário.⁴³⁰ Esta é a junção de dois conteúdos ou estados: estabilidade sistêmica e proteção da confiança.⁴³¹

A estabilidade sistêmica encontra-se contemplada pelas realidades acima expostas. Quanto à instituição dos tributos se reserva às competências tributárias definidas, pelo atendimento das regras expostas e pela força argumentativa que a segurança jurídica promove contra as alterações ou mitigações que ela segurança pode vir a sofrer.

Outrossim, esta estabilidade sistêmica que permite a projeção de duas espécies de segurança no aspecto dos destinatários das normas ou envolvidos na comunicação jurídica: segurança da orientação e segurança de realização. As duas espécies de segurança concorrem para a formação da certeza do direito, enquanto realidade que fornece o pressuposto para confiança.

A certeza do direito, como visto, é então a manutenção da decisão estabelecida no plano da dimensão objetiva. Neste sentido, a instituição do tributo ocasiona a certeza de orientação, em especial da pessoa ainda sem estar sob a sujeição passiva, acerca dos fatos que se encontram sob sua esfera de ação, atual ou potencial, e que podem ser subsumidos à hipótese de incidência.

Neste sentido, é a existência de uma norma veiculada por lei atendendo à anterioridade e irretroatividade, assim como a técnica da tipicidade, que possibilitam à pessoa, que ainda não praticou o fato jurídico, que possa compreender a existência e a possibilidade de praticá-

⁴³⁰ Início na medida em que a estruturação do Direito assegura a estruturação da segurança jurídica e a produção de elementos à estrutura de acordo com suas regras, porém não é suficiente para a manutenção do estado de segurança. Neste sentido cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011 p. 209 e 243-244.

⁴³¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. P. 98.

lo, ou evasão imprópria.⁴³² Neste sentido, há uma esfera de facultatividade ao contribuinte: pode escolher, a depender do tributo, em não sofrer a oneração causada por este.⁴³³

De outro lado, esta dimensão objetiva viabiliza a segurança de realização, neste sentido, após o status de contribuinte, acerca da aplicação correta e adequada do tributo de acordo com o fato jurídico realizável.⁴³⁴

A irretroatividade assume função de destaque nesse desiderato de possibilitar a dimensão subjetiva da segurança jurídica⁴³⁵, inclusive no direito comparada, onde a doutrina informa que “o tema da irretroatividade passa pela questão da segurança jurídica: busca-se proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente”⁴³⁶. A relação entre a irretroatividade e a dimensão subjetiva assenta-se justamente na capacidade que aquela tem em possuir uma função de bloqueio: a capacidade da retroatividade de tornar imprevisível o sistema é ampla.

A proteção da irretroatividade recai nisto, conforme Roque Antônio Carraza, quando se tem leis retroativas, se altera “as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público”⁴³⁷. A imprevisibilidade sistêmica com retroação de situações objetiva e subjetivamente consolidadas seria inexistente. Assim é que a irretroatividade condiciona a confiança, tomada esta como um dos elementos da proteção da confiança.⁴³⁸

Outra consequência importante é a construção da imunização da decisão, ou projeção de constitucionalidade. O melhor entendimento desta consequência é analisar o inverso: tributo instituído sem o atendimento à programação condicional da segurança jurídica é (a) arbítrio

⁴³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Disponível em <www.sachacalmon.com.br>, p. 8-9.

⁴³³ Assim é que “os contribuintes têm o direito ao planejamento tributário. Eles têm o direito de orientar seu comportamento - legal - de tal modo que tenha que pagar o menos possível de impostos”. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 42.

⁴³⁴ Esta é a própria função do lançamento tributário conforme lição de BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 139-140.

⁴³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 318.

⁴³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 271.

⁴³⁷ **Ibid.**, p. 317.

⁴³⁸ SANTOS, António Carlos dos. PALMA, Clotilde Celorico. Os princípios da proteção da confiança e da não irretroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português, **RIDB**, n. 4 p. 3153-3154.

ou abuso de poder e (b) inconstitucional. Poder exercido sem observância do código binário não é juridicamente válido. A expressão do poder de tributar do Estado deve ser realizada de acordo com a programação condicional da segurança jurídica, caso contrário, será inconstitucional.

De outro lado, a expressão conforme a segurança jurídica em sua dimensão objetiva acarretará a imunização plena da norma produzida pelo Estado? Em outros termos, lei que veicule instituição de tributo obedecendo a irretroatividade e a anterioridade assim como as nuances da dimensão objetiva da segurança jurídica será impassível de decretação de inconstitucionalidade? Não. Para tanto ainda deve atender à programação finalística da segurança jurídica e somente com isto há uma imunização da decisão, conforme será visto.

3.3.2 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reinterpretada pela segurança jurídica enquanto programação condicional

Neste tópico serão analisadas as decisões do Supremo Tribunal Federal, ainda não abordadas, que permitem validar as considerações doutrinárias até então elaboradas no presente trabalho, assim como a adequação e aporte de novas razões para esta jurisprudência. No presente caso, o fator decisório mais preponderante será a declaração de inconstitucionalidade no caso de desatendimento das regras acima expostas.

Nesse diapasão, o início da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal cotejada com a legalidade enquanto regra é a aplicação desta enquanto requisito de validade do tributo, não como nota conceitual.

Dois precedentes neste sentido são importantes: as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.823 e 1.982. Nesta, em específico, ainda em sede de pedido cautelar, objetivou-se a suspensão da Portaria n. 31-N e 37, ambas de março de 1999, exaradas pelo IBAMA, que, em seu conteúdo, prevendo, em seu conjunto, a fixação de taxa de serviço a ser paga ao IBAMA. Instituição de tributo por Portaria. O pronunciamento do relator, Ministro Maurício Corrêa, consignou que a criação de taxas por intermédio de portaria seria inconstitucional, haja vista tratar-se de matéria sob reserva legal.

Entretanto, ao se considerar, no conceito de tributo, a lei como pressuposto, ter-se-á um paradoxo: se a lei é um dos conceitos que determinam se a exação é tributo ou não, em sendo ausente a lei se tratará de uma exação não tributária, porquanto ausente a lei. Assim é que não

poderia ser considerada inconstitucional, não, ao menos, sob o fundamento de ser um tributo instituído por veículo impróprio.⁴³⁹

De outro lado, a presença da legalidade enquanto razão definitiva é assente no Supremo Tribunal Federal. Neste sentido, o Supremo não pondera, não transforma a legalidade em razão *prima facie*, tampouco denota reflexividade a esta regra.

A fundamentação que a segurança jurídica proporciona à legalidade permite concluir que, em determinados casos, em havendo a instituição do tributo de forma incompleta, a sua complementariedade por ato infralegal implica inconstitucionalidade.

O posicionamento do Supremo Tribunal acerca desta indelegabilidade, com base na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.717, é reiterado a assuntos como a delegação de poderes para a determinação dos valores devidos quando do tributo, a exemplo da taxa de serviço prevista no artigo 1º da Lei n. 6.496. Esta se encontrava prevista em lei, até então, constitucional. Ocorre que o §2º do artigo 2º da mesma lei delega ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia a fixação dos critérios e dos valores das taxas previstas no artigo 1º. A inconstitucionalidade é evidente e vem acompanhada nos precedentes, a exemplo do Recurso Extraordinário n. 596.440, julgado sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

Acerca da irretroatividade, tem-se interessante precedente. No caso, o Recurso Extraordinário n. 230.536, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual a relação entre irretroatividade e proteção da confiança encontrou acolhida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste recurso, os fatos ocorreram da seguinte forma: em 30 de novembro de 1994, a Associação, recorrida, restou autorizada a distribuir prêmios a seus associados de forma gratuita. Após a autorização, o Estado exarou a medida provisória n. 812, um mês depois, estabelecendo a incidência de imposto de renda sob a alíquota de trinta e cinco por cento. A fundamentação do Supremo Tribunal Federal foi resguardando a irretroatividade, haja vista que a incidência, posterior, não poderia efetivar-se de forma retroativa, e, neste caso, tratava-se de irretroatividade imprópria, por conta da inexistência da base de incidência à época.

⁴³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 11 et seq.

Olvidou o Supremo, entretanto, de convalidar a confiança. Neste sentido, houve a existência de uma base de confiança e a retroatividade tanto atingiria a esta base de confiança, quanto acarretaria efeito tributário retroativo.

4 PROGRAMAÇÃO FINALÍSTICA DA SEGURANÇA JURÍDICA E DIMENSÃO SUBJETIVA

A programação finalística da segurança jurídica tem por base o princípio da proteção da confiança e da certeza do direito. Como dito linhas acima, a os programas finalísticos são inclusos na programação condicional, funcionando como abertura ao futuro por parte destas. As linhas acima apresentaram, igualmente, o conceito de fim de acordo com a teoria sistêmica, tendo-se a diferenciação entre o futuro que se projeta (futuro do presente) em relação ao futuro que, de fato, irá se consolidar (presente do futuro).

A finalidade tomada como premissa aqui é a finalidade referida ao presente, com o fim a ser alcançado encontrando-se no presente, não em considerações inalcançáveis de controle do fim. A finalidade sistêmica visa estruturar as operações sistêmicas atuais, tornando-as passíveis de concretização do futuro.

Em suma, a determinação é que as atuais decisões e produções normativas visem atender a uma finalidade que o próprio sistema encarta. No presente caso, a finalidade é a promoção de um estado de confiança. Neste sentido, a aproximação entre a programação finalística e a razão *prima facie* é possível, como será visto.

São institutos autônomos em relação à segurança jurídica, ocasionando, em determinadas situações, colisões com esta, porém, tomado no todo, perfectibilizam um sistema de proteção ao contribuinte. O exposto no presente trabalho até então denota que a segurança jurídica existe em prol do contribuinte e visa, ao final, sua proteção em face da ingerência estatal no seu patrimônio privado – bem por isso, a tributação pode ser entendida como espécie de expropriação do patrimônio.

Deve-se considerar, neste ponto, a circularidade existente entre a dimensão objetiva da segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança e da certeza do direito, como componentes da dimensão subjetiva: considerados no todo perfazem a proteção ao contribuinte na instituição de tributos. Ao se proceder desta forma, se tem que, de um lado, a dimensão objetiva estrutura e permite a estabilidade do sistema, na medida em que modaliza o poder tributário, ou seja, permite que este seja exercido pelo Estado, e a dimensão subjetiva consubstancia elementos que permitam adequar a tributação de acordo com um conteúdo mais amplo.

Em outras palavras, ser apenas existente e funcional um sistema de normas é oferecer um estado de proteção inicial, requerendo, para a consolidação desta confiabilidade a

“graduabilidade da confiança gerada e convicção de segurança jurídica que se há de constituir ao longo do processo de positivação do direito”⁴⁴⁰.

A proteção da confiança é a proteção das expectativas legítimas, entendidas estas como aquelas que sejam embasadas em consideração às atividades estatais externadas em atos, procedimentos ou condutas capazes de ocasionar a consideração de que um vantagem ou benefício possa ser outorgado ao particular.⁴⁴¹ Assim, seja em face de uma atuação estatal exarada sem as cautelas devidas – é o caso de desatendimento da programação condicional –, quanto em face de uma atuação inesperada ou imprevisível, ou qualquer outro fator que possa gerar instabilidade e insegurança, ter-se-á a frustração desta confiança.

Em verdade, a compreensão da segurança jurídica à legalidade, anterioridade e irretroatividade, é insuficiente para fundamentação da dimensão objetiva. Há a necessidade de preenchimento de um conteúdo próprio à segurança jurídica. Um conteúdo que permita, inclusive, atribuir uma função de correção⁴⁴² à segurança jurídica. O poder tributário a ser exercido não pode atender tão somente a regras estruturais que permitam a expropriação, mas deve ser pautado em regras de conteúdo material que proteja o único destinatário do princípio: o contribuinte.

Assim é que se forma na programação condicional o estabelecimento das regras para que haja a instituição constitucional do tributo (poder tributário legitimamente exercido) – sendo estas regras voltadas aos entes políticos detentores da legitimidade para o exercício do poder tributário –, a proteção da confiança perfectibiliza a segurança jurídica voltada ao contribuinte (proteção ao contribuinte), com vistas a mantê-lo no gozo do seu *status quo* legítimo.

À necessidade da segurança jurídica ser complementada com um conteúdo unida à necessidade de uma função de correção, que este princípio deve ter para a amplitude da

⁴⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **op. cit.**, p. 209.

⁴⁴¹ RIVAS de SIMONE, Diego Caldas. **Segurança jurídica e tributação**: da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 92-93. Encontra-se em Jurgén Schwarze posicionamento contrário, em que pese concordar que a confiança deriva comportamento que suscite a confiança, pontua o autor que este ato somente é possível se consistir em um ato estatal constitutivo de direitos, mesmo que ilegal. SCHWARZE, Jurgén. **Droit Administratif Européen**. Bruxelles: Etablissements Emile Bruylant, 1994, p. 997-999.

⁴⁴² Aqui se invoca a correção estrutural apresentada anteriormente de acordo com a doutrina de Perez Luño apresentada em LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015, p. 28-29.

proteção do contribuinte, faz surgir uma conexão com uma dimensão subjetiva capaz de determinar a capacidade da segurança jurídica em (a) poder elaborar expectativas normativas latentes; (b) veicular conteúdos que resguardem o contribuinte contra uma tributação pautada na surpresa; (c) garantir a estabilidade da tributação em função a conceitos e decisões previamente postas pelo constituinte; e (d) protegê-lo do poder tributário ilegitimamente exercido, em especial quanto ao arbítrio e à inconstitucionalidade.

Nesse diapasão, a proteção da confiança assume função primordial porquanto a proteção só poderá ocorrer “quando uma pessoa estiver, de fato, sujeita às consequências desvantajosas da segurança jurídica”⁴⁴³, e diante do fato de que, sendo a segurança jurídica voltada ao contribuinte, a proteção da confiança é princípio que remete diretamente à proteção individual e concreta do contribuinte.⁴⁴⁴

Nessa configuração da segurança jurídica, então, pode-se ter a instituição de tributo que não se adegue somente quanto ao aspecto formal, mas que promova estabilidade ampla ao sistema e aos envolvidos na comunicação jurídica.⁴⁴⁵

Nos termos da teoria sistêmica, além de argumento de segunda ordem, a proteção da confiança se consubstancia em uma compensação de defeitos. Esta funcionaria da seguinte forma: o sistema deve se adaptar à resolução de problemas, sendo esta capacidade de resolver problemas parte da construção dogmática do direito. Estes problemas advêm das necessidades cambiantes do entorno com os quais o direito deve lidar. São problemas concretos, então. A falha sistêmica surge quando há uma ausência de uma norma do próprio sistema para regular o caso concreto. A compensação de defeitos faz com que a resposta do sistema, mediante seus próprios elementos, ocorra e a necessidade seja suplantada para todo o sistema.⁴⁴⁶

Com a utilização de instrumentos como, por exemplo, a súmula vinculante e a repercussão geral, o sistema jurídico admite a sua própria expansão e a possibilidade de

⁴⁴³ QUINTELA, Guilherme Camargos. **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança**: A justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 120.

⁴⁴⁴ A proteção da confiança seria princípio autônomo relacionado com a segurança jurídica podendo ser pontuado diferencialmente, entre os dois, dimensões e graus de incidência diversos. Exemplo: no âmbito normativo, a segurança jurídica se relaciona com todo o ordenamento jurídico, ou com uma norma objetiva, porém a proteção da confiança se relaciona com um aspecto mais específico, ou com um indivíduo determinado. QUINTELA, Guilherme Camargos. **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança**: A justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p. 120-121.

⁴⁴⁵ TORRES, *op. cit.*, p. 213.

⁴⁴⁶ LUHMANN, Niklas. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 335-337.

situações particulares determinarem a programação condicional e finalística do sistema, ou seja: “o sistema parcial do direito adquire novos conhecimentos que serão nele internalizados de modo autorreferencial [...] que permitirá ao direito evoluir mediante a adequada operacionalização de seus programas condicionais [...]”⁴⁴⁷.

Um exemplo concreto disto se tem no caso da súmula vinculante n. 41: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”⁴⁴⁸. Nesta súmula há a consolidação da proteção da confiança decorrente de uma situação individual, a saber, a certeza de que a tributação não recairá sobre os imóveis pertencentes às entidades imunes em face da incidência do Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU), com a invocação do princípio da proteção da confiança caso este preceito não restasse atendido.

A proteção da confiança permite, então, a outorga de conteúdo de confiabilidade mais intenso à segurança jurídica, permite a configuração de programas decisórios finalísticos, na medida em que remete à programação condicional, os caracteres (de confiança) a serem assumidos para que haja uma segurança jurídica em sentido integralizada com a proteção da confiança.

Esta conclusão pode ser contraditada pelo argumento de que a proteção da confiança tornar-se-ia um apêndice à segurança jurídica, porém se tem o contrário: torna-se a proteção da confiança um princípio que se associa à segurança jurídica, que desvela a dimensão subjetiva a ser protegida, e que remete conteúdos, valores ou condições a esta segurança jurídica. A proteção da confiança não seria dotado de uma plena autonomia da segurança jurídica dentro do Direito Tributário, então.⁴⁴⁹

Ainda se pode concluir contrário a este argumento, e com base na lição de Valter Shuenquener de Araújo, que a interação entre segurança jurídica e a proteção da confiança exista na medida em que se considere a segurança jurídica como um princípio multipolar “em que seus vetores apontam para várias direções”⁴⁵⁰. Assim é que se permite concluir que a

⁴⁴⁷ VIANA, Ulisses Schwars. **Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126-127.

⁴⁴⁸ A referida súmula é resultante da conversão do enunciado sumular n. 724, motivo pelo qual os precedentes deste serão considerados na exposição.

⁴⁴⁹ É a posição defendida por TORRES, Heleno Taveira. **Op. cit.**, p. 213.

⁴⁵⁰ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 46.

segurança jurídica outorga fundamento para a proteção da confiança e que, ainda assim, ambos os princípios podem vir a conflitar.

A conclusão é que, o poder tributário, quanto à instituição dos tributos, somente pode ser exercido quando atenda às condições postas na programação condicional (código binário lícito/ilícito complementado com a programação condicional permite o exercício legítimo do poder tributário) e quando este exercício observe a proteção de situações subjetivas e concretas titularizadas de forma legítima pelo contribuinte (código binário lícito/ilícito complementado com a programação condicional permite o exercício legítimo do poder tributário que será submetido à contestação da programação finalística contestando sua legitimidade).

Em síntese, a programação finalística da segurança jurídica prepondera, determinando quais caracteres devem ser atendidos para que, além da programação condicional, seja o princípio da segurança jurídica suficiente para o atendimento da sua finalidade: a proteção do contribuinte. Sobre esta conclusão desenvolve-se o presente tópico.

4.1 RELAÇÃO ENTRE PROGRAMAÇÃO FINALÍSTICA E CONDICIONAL

A dimensão subjetiva da segurança jurídica pode ser conceituada como a segurança jurídica sob a situação jurídica do particular.⁴⁵¹ A grande particularidade nesta dimensão subjetiva é que ela é o próprio fim sistêmico da segurança jurídica: esta se encontra atrelada a uma finalidade de proteção ao contribuinte não somente com a estruturação de condições necessárias para que ocorra a tributação, mas com a proteção das situações jurídicas titularizadas pelos contribuintes.

A dimensão subjetiva somente é considerada existente porquanto a segurança jurídica possui uma finalidade de proteção jurídica ao contribuinte. A proteção não é somente a da garantia de que a tributação será exercida de acordo com as normas da legalidade, anterioridade e irretroatividade. A proteção abarca as relações jurídicas e as expectativas legítimas erigidas como consequências destas normas.

A produção sistêmica ocasionada pela dimensão objetiva não se perfectibilizou ainda. O ordenamento e a legalidade não são os únicos aspectos a serem considerados pelo sistema jurídico.⁴⁵² Como argumentado anteriormente, a dimensão subjetiva do princípio da segurança

⁴⁵¹ TORRES, *op. cit.*, p. 215.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 216.

jurídica é derivada da dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica, não denotando, com isto, que não possui determinação sobre a segurança jurídica no sentido integral.

A dimensão subjetiva então em si se interconecta com a programação finalística: a programação condicional é realizada de acordo seus próprios preceitos e de acordo com os preceitos da programação finalística – tal qual proposto por Niklas Luhmann, que doutrinava que a programação finalística é igualmente condicional – e esta função de programação finalística é dinamizada pela dimensão subjetiva.

A existência desta dimensão subjetiva é a garantia de que se faz possível modalizar os elementos produzidos pela dimensão objetiva da segurança jurídica. Portanto, agrega-se uma operação ao sistema: a possibilidade de descumprimento do poder tributário atualmente exercido com vistas à manutenção da situação jurídica mais favorável⁴⁵³. No presente caso, é a própria ação consolidada no descumprimento da ordem de prestar tributo da forma mais desfavorável.

Esta consideração de ser o descumprimento do poder tributário atualmente exercido deve ser entendido dentro do objetivo da proteção da confiança que é a continuidade e a consistência da atividade estatal face a uma mudança brusca.⁴⁵⁴

A dimensão subjetiva possui dois aspectos, já apresentados anteriormente: o da proteção da confiança e o da certeza do direito.

Acerca da proteção da confiança, o conjunto de considerações elaboradas neste tópico permite derivar três vertentes para a proteção da confiança: (i) a continuação, consubstanciada na manutenção da situação jurídica ao requerer que ainda sejam aplicáveis normas lícitas revogadas por ato estatal (logo, se submete o contribuinte a regime jurídico não mais vigente); (ii) a continuação consubstanciada na manutenção da situação jurídica do contribuinte mediante o cumprimento de normas ilícitas que, apesar disto, consubstanciaram alguma espécie de benefício ao contribuinte; e, por fim, (iii) a consistência e manutenção da reputação do Estado, quando se restaura a situação jurídica com a garantia da proteção da confiança nos casos de tributação indevida.⁴⁵⁵

⁴⁵³ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **Op cit.**, p. 61.

⁴⁵⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **Op. cit.**, p. 165 et seq.

⁴⁵⁵ A lista toma por influência a caracterização de Heleno Torres de que a confiança se pauta na consistência e continuação do ordenamento. Como será visto, isto é abordado como a reputação que o Estado necessariamente

Assim é que se tem a segurança jurídica tributária globalmente integralizada: uma dimensão é derivação da outra (i) interconectando-se estas entre si; e (ii) remetendo-se elementos da dimensão subjetiva (funcionalizando esta como programação finalística) à dimensão objetiva (funcionalizando-se esta como dimensão objetiva). Assim é que a segurança jurídica como um todo se perfectibilize as duas dimensões devem restar integralmente atendidas pelo sistema jurídico.⁴⁵⁶

É com base neste raciocínio que se argumenta haver uma função limitadora na proteção da confiança.⁴⁵⁷ Tal consideração é acertada, porém tecnicamente mais apropriado seria denotar que a segurança jurídica como um todo somente se torna possível mediante a integração da sua dupla dimensão, uma não exclui a outra, ao contrário: as duas se interconectam para a finalidade de proteção ao contribuinte.

A ausência de normas expressas consagrando o princípio da proteção da confiança, da certeza do direito ou de que o sistema jurídico tributário tem por uma das finalidades a proteção do contribuinte não mitiga as existências. No caso da dimensão subjetiva tal situação se particulariza no Direito Tributário previsto na Constituição mediante um sistema de condições que visam a estabilização objetiva do ordenamento jurídico.⁴⁵⁸

A complexidade do sistema tributário quanto à necessidade de decisões é reduzida, construindo-se uma ampla consideração à confiança de uma forma indireta.⁴⁵⁹ Em outras palavras: a liberdade de atuação do legislador infraconstitucional é limitada pelo sistema tributário nacional e isto, por si só, já denota que a construção do sistema tributário é pautada em um estado de confiança mínimo, é dizer: a tributação somente pode ocorrer desta forma.

Com isto, os critérios para a imunização condicional, consubstanciados nos programas decisórios condicionais, estão postos na Constituição de forma ampla. Nesse diapasão, se, por

deve titularizar. Cf. TORRES, **op. cit.**, p. 213 et seq. Por fim, os meios de proteção de confiança, a razão *prima facie* e a fundamentação da proteção da confiança será vista em tópico próprio.

⁴⁵⁶ Acerca do princípio da confiança, a lição de Heleno Torres é que este “não se vê dotado de autonomia em relação ao princípio da segurança jurídica”. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 213.

⁴⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 360.

⁴⁵⁸ Cf. DERZI, Misabel. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748.

⁴⁵⁹ Com base na lição de Niklas Luhmann é que Heleno Torres afirma que “A confiança é um elemento de redução da complexidade” TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 210.

exemplo, restar instituído imposto residual que não atenda às condições da Constituição, a proteção ao contribuinte se resolve no plano da dimensão objetiva. Neste sentido, há doutrina que aponta a existência de um estado de segurança idealizado pelos elementos como a previsibilidade, a certeza, a calculabilidade e a confiabilidade para a segurança jurídica em uma dimensão objetiva.⁴⁶⁰

Ao serem considerados estes ideais ou valores, necessariamente devem ser incorporados à ordem jurídica mediante o procedimento de *reentry*, ou seja, devem ser veiculados por normas-princípio, neste caso, a proteção da confiança e a segurança jurídica.

Em verdade, a tentativa em se trabalhar com valores é tentativa de apreender a incerteza necessária que o futuro ocasiona. Como dito acima: o fim se encontra no presente, o que os valores devem orientar é a estrutura atual com vistas a que esta alcance objetivos futuros.

Tais valores atribuídos à segurança jurídica são valores que visam amoldar o estado do ordenamento atual e, necessariamente, devem ser incorporados ao presente. Assim é que, por exemplo, a superprodução legislativa com instituição de tributos ocasiona a deterioração da previsibilidade e da calculabilidade.

Além disto, a dimensão subjetiva deve ser estruturada em torno da dimensão objetiva por elementos (possibilidades) de duas ordens: fáticas e jurídicas. As possibilidades jurídicas que permitem a estruturação da proteção da dimensão subjetiva de duas grandezas: (i) se houve ou não a imunização oriunda da aplicação da legalidade, irretroatividade e anterioridade; e (ii) a relação entre esta decisão (autoconstituição ou produção normativa) e a norma anterior. Neste sentido, se avalia se existe o dimensionamento da base da confiança.⁴⁶¹

Aprofundando-se no primeiro sentido: analisa-se se condições para a existência de uma decisão imunizada restaram preenchidas⁴⁶², assim como outras condições prévias que o

⁴⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 178 et seq.

⁴⁶¹ QUINTELA, Guilherme Camargos. **op. cit.**, p. 119.

⁴⁶² Neste sentido específico é que o princípio da proteção da confiança não recai sob o subjetivismo, porquanto existente elementos que possibilitam a aferição da confiança em bases objetivas. Conforme Patrícia Baptista: “[...] embora a incidência do princípio demande uma análise do comportamento dos sujeitos da relação jurídico-administrativa, essa análise não necessariamente conduzirá ao terreno pantanoso do subjetivismo. Todo o esforço realizado pela jurisprudência administrativa alemã foi dirigido ao desenvolvimento de parâmetros aptos a eliminar o subjetivismo na aplicação do princípio”. BAPTISTA, Patrícia. **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Administrativo**. 1. ed. CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014, p. 78.

próprio ordenamento estabelece, derivadas do conceito de tributo, da afetação a uma finalidade, da existência de um sinalagma, entre outros.

Aprofundando-se no último sentido: se analisam os aspectos similares entre as normas produzidas, quanto maior a similaridade, menos alteração haverá no estado de confiança. Esta ponderação decorre de que os pressupostos da base de confiança não são idênticos entre si, havendo uma intensidade maior à base da confiança: quanto mais ampla for a base da confiança, mais a proteção da confiança é estabelecida, podendo-se considerar, por exemplo, uma menor atuação do particular no exercício da confiança.⁴⁶³

Mas qual o critério definitivo para se aferir se a mudança altera em muito ou não o estado de confiança? Neste caso, é a carga tributária imposta. A alteração do estado de confiança tem-se por mais intensa quanto maior o ônus tributário imposto pela norma tributária mais recente.⁴⁶⁴

As possibilidades fáticas sobre as quais atuam a proteção da confiança são, em um sentido amplo, as razões oriundas da realidade para a mudança da decisão; e, em um sentido estrito, a existência de situações jurídicas oriundas de situações jurídicas sobre os quais a confiança pode ser mitigada.⁴⁶⁵

Superado este ponto, resta a apresentação dos elementos componentes da dimensão subjetiva. A análise da dimensão subjetiva formada pelo princípio da proteção da confiança e pela certeza do direito demanda a análise das características de cada um destes elementos.

Primeiro, acerca da proteção da proteção de confiança. Esta tem como razão *prima facie* a promoção de um estado de confiança⁴⁶⁶, sendo, neste sentido, correlacionável com uma programação finalística, conforme a teoria sistêmica do direito. Esta razão *prima facie* se

⁴⁶³ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 402-403.

⁴⁶⁴ É o critério adotado por Valter Shuenquener de Araújo quanto às mudanças na jurisprudência e o princípio da proteção da confiança. O argumento do autor é que “quanto mais alta for a carga tributária, mais elevado deve ser o respeito dispensado à confiança do particular na manutenção de uma orientação judicial”. ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 181.

⁴⁶⁵ Seriam os casos em que as razões de interesse público colidiriam com a proteção da confiança. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 403.

⁴⁶⁶ DERZI, Misabel. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado.. In: Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 729-748. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 209.

enclausura em três elementos: (i) incremento do estado de confiança pelo contribuinte; (ii) promoção da reputação do estado; (iii) recomposição do estado de segurança⁴⁶⁷.

Enquanto argumento de segunda ordem visa, aqui, reforçar o descumprimento do poder de forma legítima, assentando-se na possibilidade de não se prestar tributo com base em uma decisão anteriormente posta, neste sentido promove os meios de proteção da confiança consubstanciados na proteção procedimental e na proteção substancial.

4.1.1 Certeza do direito e dimensão subjetiva

Em tópico precedente a certeza do direito restou caracterizada como segurança de orientação e segurança de aplicação. Neste sentido, em termos sistêmicos, sua função precípua liga-se à argumentação de primeira ordem, consubstanciada na operação reiterada do sistema, na capacidade de observação do sistema.

Desta forma, a certeza do direito enquadra-se sob a categoria de regra funcional, a ser observável, com vistas à manutenção do sistema. A assertiva formulada é que a certeza do direito garante a orientação aos contribuintes e a aplicação do sistema de normas ao Estado. Enquadra-se no aspecto intermediário: emana do ordenamento jurídico-tributário (aplicação) destinando-se aos contribuintes (orientação).

Neste estado de coisas, uma pressupõe a outra: a certeza do direito é pressuposto da proteção da confiança. De forma mais específica: somente se faz possível se cogitar de uma proteção da confiança se há, precedentemente, a segurança de orientação. Ver-se-á que a teoria da evidência na proteção da confiança obsta a consideração de que há uma confiança a ser protegida se ausente uma segurança de orientação, ou seja, uma certeza quanto ao direito que detém o particular.

O Código Tributário Nacional não descuidou desta relação entre certeza do direito e proteção da confiança, a exemplo do seu parágrafo único do artigo 100 que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Neste sentido, a orientação estabelecida ao contribuinte mediante normas complementares, configurando a este que há certeza do direito a ser seguido (segurança de orientação), transforma sua situação jurídica de dúvida em certeza, trazendo-lhe a proteção da confiança: há o depósito do contribuinte no pronunciamento estatal acerca de qual seja seu

⁴⁶⁷ TORRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 213-215.

efetivo dever jurídico. Outro lado, inexistente tal segurança de orientação, v. g., com a inexistência de norma complementar, tampouco se poderia cogitar de uma proteção da confiança nos moldes do parágrafo único do artigo 100. A situação seria vazia de proteção na medida em que ao contribuinte careceria a base para lhe imiscuir no estado de confiança necessário.

Portanto, quando se cogita da ausência de aplicação de sanção, neste caso, se tem dois momentos distintos: no primeiro, há a emanção de um pronunciamento estatal, estabelecendo o direito devido. O Estado estabelece a segurança de orientação, o conteúdo do dever jurídico do contribuinte mediante uma norma complementar. Este, o contribuinte, tem a sua atividade material voltada a seguir o pronunciamento do Estado, haja vista que além da reputação devida ao ente político, se desvela o crédito ao ato jurídico concreto destinado a si.

No segundo momento, constata-se que a certeza do direito (na vertente segurança de orientação) não tem base legal, ou seja, o ato complementar, a despeito de gerar a regulação, incorre em ilegalidade, carecendo de fundamentação. O dever jurídico assentido ao contribuinte não subsiste, haja vista que norma regulamentar não pode afastar a obrigação tributária principal estabelecida de acordo com a norma de caráter legal.

Diante deste quadro, a tributação deve ser retificada. O ato inicialmente ilegal – ou ilícito para a finalidade proposta de afastamento do tributo –, deve ser substituído por ato com legalidade vigente. Ocorre que se deve considerar, ainda, que a certeza do direito consolidou a proteção da confiança no contribuinte, este agiu conforme o direito vigente, conforma a orientação realizada pela Administração. Esta ação conforme o direito aparentemente legal outorga-lhe a proteção da confiança em face de atos sancionatórios, haja vista que a ausência do adimplemento da obrigação tributária principal não decorre de ato ilícito seu, mas da ausência de conduta por parte do ente político.

Deste quadro, o que se extrai é a conexão entre o direito posto como certeza e a consequência deste na esfera subjetiva do contribuinte, resguardando este contra atos contrários ou sancionatórios.

O contribuinte deve ter uma base de confiança para protagonizar a possibilidade de invocar o princípio da proteção da confiança. Mas não só a base da confiança deve ser existente, mas, igualmente, esta base deve orientar as ações do contribuinte: suas atividades devem ser baseadas nesta, em uma segurança de orientação.

No caso da instituição de tributos, tem-se que três momentos distintos: (i) o da instituição em si (abstrato e anterior à concretização da hipótese de incidência); (ii) o da oneração do patrimônio do contribuinte (ou obrigação tributária principal); e o momento de eventualidade, consubstanciado da revogação ou perda da vigência da norma tributária impositiva.

A instituição do tributo é momento lógico anterior à subsunção da hipótese de incidência sobre a situação jurídica ou fática envolvida com o patrimônio do contribuinte. Esta fase em si acarreta a segurança de orientação na medida em que neste ponto inicia-se o planejamento do contribuinte quanto às suas atividades. Este momento é o inicial para a certeza do direito, com a necessária mediatização por normas como a da publicidade e da previsibilidade.⁴⁶⁸ O contribuinte inicia o estado em que sua situação jurídica é estabelecida em face do sujeito ativo tributário: passa a ter seu patrimônio comprometido à tributação.

A amplitude das normas regulamentares tem por base esta fase, a regulamentação com especificação de situações ou esclarecimento da situação jurídica tributária do sujeito passivo é determinada por um imperativo decorrente da certeza do direito.

De outro lado, o momento da oneração do patrimônio do contribuinte tem-se a passagem da fase da segurança de orientação à segurança de aplicação mais evidentes. Nesta fase, da ocorrência do fato gerador, há o surgimento da obrigação tributária e o imperativo da certeza do direito volve-se à determinação das normas aplicáveis, aos regimes jurídicos a serem considerados e da situação jurídica passiva do particular.

A certeza do direito quanto ao momento da revogação da norma tributária modaliza-se com a proteção da confiança. É necessariamente nesta fase que ambos os aspectos da dimensão subjetiva se relacionam mais evidentemente. É a certeza do direito até então observável, enquanto argumento de primeira ordem, consubstanciado na efetivação do sistema jurídico, que obstaculiza a mudança normativa no sistema jurídico.

Neste ponto se tem duas situações diferentes: a situação nova iniciada com a instituição da nova norma é mais favorável ao contribuinte ou, ao contrário, mais desfavorável. Em relação à primeira situação, a certeza do direito é superável. É dizer: enquanto argumento de primeira ordem destinado à proteção do sujeito passivo tributário não se tem embasamento

⁴⁶⁸ Heleno Torres apresenta bem esta evolução ao pontuar que “a certeza do direito passa a exigir não apenas a acessibilidade formal, mas também a clareza dos textos normativos (acessibilidade cognitiva)”. TORRES, Heleno Taveira. **Op. cit.**, p. 181.

jurídico a sua invocação (manutenção da situação jurídica pretérita) se há na situação jurídica atual elementos jurídicos mais favoráveis.

Quanto à segunda situação se tem perspectiva diversa: a certeza do direito é um dos pressupostos para que a proteção da confiança seja invocável pelo contribuinte com vistas a determinar que a norma jurídica mais favorável seja invocada.

Existente os pressupostos da proteção da confiança, a prevalência desta irá depender de elementos outros como a relevância da proteção jurídica, a preponderância da proteção da confiança quando do sopesamento com outros princípios contrários à situação de confiança (como o interesse público e a reserva do possível)⁴⁶⁹.

4.2 A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

A proteção da confiança encontra-se no âmbito de princípios implícitos da Constituição Federal. Em termos sistêmicos, sua relevância é dotada como um mecanismo de compensação dos defeitos: modo mediante o qual o sistema utiliza de recurso para estabelecer uma resposta a uma situação que requer. A consequência disto não foi exposta. É a seguinte: diante da compensação de uma ausência o direito passa a evoluir, porquanto o direito deve ser considerado como “totalidad de soluciones aplicadas de manera consistente y que se seleccione una para el problema existente”⁴⁷⁰.

A peculiaridade da proteção da confiança é que o direito, em sua autopoiese, acaba por, ele próprio, produzir conflito no mais das vezes, haja vista que o direito, “por medio de intervenciones regulativas en la vida cotidiana, produce situaciones que luego serán motivo de conflictos: el derecho se cultiva a sí mismo”⁴⁷¹. É o caso aqui presente.

É neste quadro de considerações que deve ocorrer a inovação do sistema jurídico, com a impulsion deste sistema em si mesmo visando agregar um novo sentido, ou norma, com vistas a resolver os problemas surgidos. Tal inovação é modalizada de forma circular com o sistema respondendo com variação, ou seleção em parte com estabilidade para voltar a novas seleções.

Funciona da seguinte forma, então: há a variação de um elemento do sistema, até então produzindo um padrão de reprodução, há a seleção estrutural (conjunto de relações) que irá tornar possível que a variação se constitua em condição das seguintes reproduções e, por fim,

⁴⁶⁹ Acerca deste conflito, cf. BAPTISTA, Patrícia. **Op. cit.**, p. 126 et seq.

⁴⁷⁰ LUHMANN, **op. cit.**, p. 338.

⁴⁷¹ **Ibid.**, p. 339.

há a estabilização do sistema, no sentido de que este se mantém estável de forma dinâmica para que seja possível a autorreprodução derivada desta mutação apresentada.⁴⁷²

Nesse diapasão, a proteção da confiança ocasiona isto: remete um problema que precisa ser respondido pelo sistema. Após, pondera-se com seus elementos pautados na base da confiança, na confiança em si e no exercício da confiança para se chegar à conclusão se há uma confiança legítima a ser tutelada face à atuação do Estado instituindo tributos.⁴⁷³

Em sendo existente esta confiança, ter-se-á a respectiva variação do sistema, com a mutação ou consideração da decisão anteriormente posta, com vistas a designar a confiança. Neste sentido, a instituição de tributação mais gravosa é suplantada (variação) pela confiança, que permite a seleção de uma tutela (estruturação) com vistas a se manter a tributação anterior (estabilidade).

Assim, há uma inegável circularidade, onde ao sentido inicial agrega-se uma decisão – ou novo sentido, elemento – que irá permitir que a atuação reflexiva da segurança jurídica se pautem no condicionamento visando a reiteração da quebra da confiança.⁴⁷⁴

Nestes termos, pode-se considerar que a programação finalística é possível no caso da segurança jurídica? A resposta deve ser positiva. A programação finalística se consubstancia em uma dupla dimensão: de um lado a segurança jurídica oferta uma argumentação de segunda ordem para a promoção da dimensão subjetiva mediante suas regras na instituição de tributos. De outro lado, a dimensão subjetiva, configurando-se, em especial perante o caso concreto nas questões atinentes à proteção da confiança, remete novos sentidos à segurança jurídica, agregando conteúdos perante esta.

A programação finalística, entretanto, existe sob um aspecto inicial, como visto, de um lado a certeza do direito, aplicável ao Direito Tributário, opera sob uma função de redundância, e, neste aspecto, demanda que a decisão seja considerada pelas operações intrassistemáticas. No caso da instituição dos tributos, a certeza do direito demanda uma

⁴⁷² LUHMANN, *op. cit.*, p. 302-303. RODRIGUES, Leo Peixoto. **Niklas Luhmann**: a sociedade como sistema, Porto Alegre: Editora Universitária da PUCRS, p. 88-89.

⁴⁷³ Acerca da aplicação da confiança cf. QUINTELA, *op. cit.*, p. 122-123.

⁴⁷⁴ Neste sentido, teoriza da mesma forma NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 134-135 acerca da relação de implicação circular entre regras e princípios. No entendimento mais amplo tal pode se dar entre princípios igualmente.

solução: que a norma tributo seja observável sobre os fatos econômicos sobre os quais ela tem a potencialidade de incidir.

De outro lado, há um “estado de confiança mínima”⁴⁷⁵ aos indivíduos e tal tem por base o próprio sistema jurídico. Ainda se conjectura uma confiança em sentido amplo e uma confiança em sentido estrito.⁴⁷⁶ O que se deve considerar, entretanto, é o fato de que a aferição de uma segurança jurídica na dimensão objetiva pode-se realizar de modo objetivo, sem recorrer-se a um indivíduo ou esfera particular.

Entretanto, necessariamente, a dimensão subjetiva requer o pronunciamento de um indivíduo, ou, no caso, contribuinte. Há então a atuação de um dos envolvidos na comunicação jurídica. E esta atuação volve-se a um só fim: manter-se ou estabelecer-se uma situação jurídica pessoal favorável com base em elementos objetivamente aferíveis.⁴⁷⁷

Portanto, a proteção da confiança se desenvolve nos três elementos anteriormente apresentados: base da confiança; confiança; e exercício da confiança. Neste ponto deve-se considerar um pressuposto: a confiança implica uma situação benéfica ao contribuinte.⁴⁷⁸

Ainda sobre os elementos, a base da confiança, neste caso, é o tributo anteriormente instituído que produzindo efeitos gera ao contribuinte sua observância a esta base. O exercício da confiança é tema mais complexo. Deve-se entender como a incidência da norma ou o exercício por parte do contribuinte? O entendimento deste trabalho pauta-se na segunda alternativa, por entender que o momento de incidência da norma é reservado à lógica, sendo tão-somente desvelado por uma atividade estatal de lançamento.

De outro lado, o exercício do contribuinte é caracterizável de acordo com as opções deste. Tome-se como exemplo o caso em que se tem venda faturada, porém recebimento parcelado decorrente da venda é a opção do contribuinte. No caso de alteração da instituição

⁴⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 209

⁴⁷⁶ **Ibid., loc. cit.**

⁴⁷⁷ Assim é a consideração de Paulo Roberto Lyrio Pimenta: “a proteção da confiança atinge uma situação concreta, específica, que reúne os pressupostos necessários à atuação deste princípio”. PIMENTA, **op. cit.**, p. 114.

⁴⁷⁸ QUINTELA, **op. cit.**, p. 118.

de tributo ou de alíquota majorada, o contribuinte pode invocar a proteção da confiança visando sua defesa.⁴⁷⁹

Nestes casos, a proteção da confiança passa a funcionar como uma limitação à segurança jurídica⁴⁸⁰, porém não somente: funciona, igualmente, como critério de promoção do estado de segurança do ordenamento porquanto, no processo de interferência na segurança jurídica, possibilita que esta configure sua aplicação consentaneamente à proteção da confiança.

Nesse sentido, a própria circularidade sistêmica permite o reenvio da proteção da confiança à segurança jurídica. Apresente-se isto de forma mais minuciosa: diante de um estado no qual houve a quebra da proteção da confiança, a ensejar o princípio em análise, se faz possível que, ao final, sendo considerado que a confiança deve ser reestabelecida, este novo sentido seja remetido à própria segurança, agora sob a forma de condição a ser observável.

A razão *prima facie* do princípio da proteção da confiança deve ser analisada.

A razão *prima facie* é a promoção de um estado ideal de coisas na medida das possibilidades. Assim é que se tem um conjunto de medidas a serem promovidos para que se estabeleça este estado de coisas. A razão *prima facie* da segurança jurídica como enquanto princípio é a própria promoção de um estado de segurança, consubstanciado este em uma estabilidade sistêmica de caráter objetivo.⁴⁸¹ Esta estabilidade sistêmica tratada é particularizada pelas normas acima apresentadas quanto à programação condicional visando uma estabilidade das formas, temporal e do sistema de normas.⁴⁸²

Ocorre que este estado de segurança quando considera a dimensão subjetiva pautada na proteção da confiança se conecta com a razão *prima facie* do próprio princípio da confiança que é a promoção de um estado de confiança. Neste ponto, considera-se que a segurança jurídica tem a função de garantia da proteção da confiança, esta podendo ser considerada eficácia da segurança jurídica promovida. Portanto, o princípio da segurança jurídica promove

⁴⁷⁹ O exemplo é utilizado por Luís Eduardo Schoeuri para explicar acerca da inconstitucionalidade que as normas indutoras pode servir de argumento. SCHOUERI, **op. cit.**, p. 142. No presente caso, entende-se que houve, em verdade, uma ausência da proteção da confiança.

⁴⁸⁰ QUINTELA, **op. cit.**, p. 120. Nessas circunstâncias, a autonomia do legislador não se mantém absoluta, mas pode ser limitada para a proteção das expectativas que o cidadão legitimamente depositou na estabilidade da lei. BAPTISTA, **op. cit.**, p. 91.

⁴⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. **Op cit.**, p. 205.

⁴⁸² **Ibid.**, p. 206.

o seu estado de segurança na medida em que igualmente garante o exercício de outros princípios como o da proteção da confiança.⁴⁸³

Sua função precípua não é somente a garantia dos princípios, porém, de acordo com o pensamento até então desenvolvido, entende-se que o princípio da segurança jurídica não subsiste como um fim em si mesmo, não visa a promoção de um estado se não tem a capacidade de garantir outros princípios. É dizer: a segurança em si de um ordenamento é princípio que se torna vazio, deve ser a segurança capaz de reflexividade: capaz de dotar outros princípios da capacidade de serem efetivos.

A segurança, como visto até então, é estado inerente ao próprio sistema, mas o sistema em si atua sobre o ambiente social, logo, a segurança requer uma complementação, é dizer, segurança de algo (sistema) para alguém (contribuintes ou envolvidos na comunicação jurídica).

O princípio da proteção da confiança então visa à promoção do estado de confiança, diz respeito ao contribuinte, em aspecto subjetivo da segurança jurídica, na atuação do contribuinte perante o Estado.

Assim, se tem dois estados com a segurança jurídica: o estado de confiança e o estado de segurança. O estado de confiança toca ao aspecto subjetivo, titularizado pelos contribuintes como é diz respeito à proteção destes. O estado de segurança toca ao aspecto objetivo, à formulação das normas pelo estado e a atuação deste de acordo com estas normas.

Os dois estados embasam alguns institutos como a reputação. Esta, a reputação, é um instrumento voltado a estabilizar as relações de confiança entre o administrado e o Estado, sendo consequência de uma relação de longo período. A reputação garante ao Estado uma maior confiança do administrado, intensificando a confiança depositada na atuação do Estado e auxiliando a cooperação dos administrados com este.⁴⁸⁴

O critério de incremento da reputação é a própria estabilidade da atividade estatal, que, no caso do presente trabalho, é a dimensão objetiva da produção estatal: “quanto maior a

⁴⁸³ Adere-se aqui ao pensamento de Heleno Torres que caracteriza o princípio da segurança jurídica sob um viés funcional como “princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos” TORRES, **op. cit.**, p. 186-187.

⁴⁸⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 15-16.

estabilidade da atividade estatal, maiores será a certeza e a clareza quanto às obrigações do Estado e aos deveres dos particulares”⁴⁸⁵.

Em outros termos, a proteção da confiança se torna mais uma norma que condiciona o exercício do poder ao direito, com ampla redução da margem de discricionariedade do Estado, com este princípio se tem “o reforço na proteção que o ordenamento jurídico confere aos cidadãos nas relações jurídico-administrativas”⁴⁸⁶.

Outros elementos ligam-se a esta conexão entre estado de confiança e estado de segurança que diz respeito às presunção de que todo e qualquer ato emitido pelo ente político presume-se conforme à Constituição. Esta presunção recai sobre os destinatários da norma, no caso, os contribuintes. Não se pode haver a proteção da confiança se o ato estatal, por exemplo, não possuir uma confiabilidade mínima, ou seja, uma presunção mínima a favor da sua constitucionalidade.

4.2.1 Requisitos na instituição de tributos

Os requisitos gerais para a proteção da confiança restaram apresentados supra, mas rememoram-se como (i) base da confiança; (ii) existência subjetiva da confiança; (iii) exercício da confiança.

A base da confiança aqui tratada é a própria formatação normativa obtida mediante a programação condicional exercida pela dimensão objetiva da proteção da confiança, é “em linhas gerais, a medida estatal que atinge o particular”⁴⁸⁷. Assim é que a norma impositiva tributária somente pode ser considerada válida na instituição dos tributos ou na mudança do seu regime quando sejam atendidas as condições previamente postas.

Neste caso, a norma tributária instituidora do tributo deve ser pautada nas regras apresentadas, a saber: legalidade, anterioridade e irretroatividade. Concluindo o processo nestes termos, tem-se a tributação formatada e a possibilidade de a proteção da confiança abarcar o destinatário.

No particular caso da norma complementar, a base da confiança será depreendida de acordo com a capacidade que a norma determinou o comportamento do particular. Neste

⁴⁸⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 17.

⁴⁸⁶ BATISTA, Patrícia. **Segurança jurídica e Proteção da Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. 1ª ed. CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014, p. 85-86.

⁴⁸⁷ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 82.

sentido, já restou explicitado o parágrafo único do artigo 100 quanto ao caso de norma complementar que retira o dever jurídico de pagamento do tributo, porém considerada ilegal.

Neste mesmo sentido se tem como base de confiança as normas que adotam critérios jurídicos como o lançamento tributário (art. 146 do CTN) e as normas decorrentes de posicionamento judicial. Nestes casos, se tem a consideração de uma norma com o seu âmbito de incidência. A interpretação da lei tributária pode ocasionar uma série de sentidos referentes ao contribuinte, sentidos estes que podem resultar em um ônus tributário mais acentuado ou não.

Neste sentido, o estabelecimento de uma interpretação judicial ou administrativo, ou âmbito aplicável à norma, consolida aquela interpretação favorável ao contribuinte, resumindo-se da seguinte forma: “uma vez adotada qualquer das alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, a autoridade administrativa não mais poderá substituí-la por outra alternativa”⁴⁸⁸.

Nestes casos, não se pode operar diante a retroatividade, ao contrário do que ocorre com o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Neste, há a reconsideração do ato ilegal, porém sem ônus oriundo de sanções ao contribuinte, no caso de estabelecimento de uma interpretação jurídica, se tem um sentido atribuído à uma norma que restou elaborada de acordo com as regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade apresentadas na programação condicional.

Não se pode cogitar de uma mudança na aplicação normativa então. A norma se consolidou na esfera do contribuinte daquela maneira. Este caso é mais evidente quando se trata das mudanças jurisprudenciais, haja vista que a mudança na interpretação e consideração normativa pode implicar o aumento da carga tributária do contribuinte tão somente com a mudança da interpretação pelos Tribunais.

Nestes casos de mudança jurisprudencial a premissa mais importante é considerar se a norma estabelecida pelo Tribunal na parte dispositiva do seu acórdão veicula ou não uma norma, sendo efetivo o entendimento positivamente. Neste caso, a norma judicial é decorrente da concretização de uma norma abstrata e geral hipoteticamente elaborada no plano do direito

⁴⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 285.

legislado infraconstitucionalmente (mediante lei complementar, ordinária ou medida provisória).⁴⁸⁹

A questão principal é que a situação jurídica do contribuinte encontra-se estabelecida a partir deste momento. Neste ponto, encontra-se a certeza jurídica consistente na segurança de orientação com o ditame que a sua situação jurídica é aquela. Para tanto se pode dispensar inclusive a sua participação em um dos polos processuais nos casos pronunciamento judicial vinculante estabelecido por Tribunais Superiores, a exemplo do que ocorre na repercussão geral e das súmulas vinculantes, sendo necessário somente norma suficiente para determinar a estabilidade do sistema jurídico.

Uma questão mais doutrinariamente acirrada, em que pese sua consolidação jurisprudencial momentânea, encontra-se nos casos da restituição dos tributos quando das normas inconstitucionais. De forma mais específica: presente uma norma tributo inconstitucional, a repetição do indébito deve ocorrer a partir de qual momento?⁴⁹⁰

Em que pese a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com mudança a partir do EREsp n. 644.820, determinando que a repetição, neste casos, tem o termo *a quo* a partir do pagamento efetuado, obedecendo-se aos ditames do artigo 168 do CTN, há, pendente de julgamento, a Arguição de Descumprimento Fundamental n. 258, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), tendo como causídico, à época, o atual Ministro Luís Roberto Barroso, requerendo, dentre outros pedidos, a mudança do entendimento.

Na linha do raciocínio desenvolvido no presente trabalho, entende-se que a proteção da confiança restaria melhor atendida se a restituição ao contribuinte tivesse por termo *a quo* o momento de decretação da inconstitucionalidade. O fundamento para tanto é a relação desenvolvida entre a proteção da confiança, reputação estatal e presunção de constitucionalidade.

A presunção de constitucionalidade difere da inconstitucionalidade em si. A norma é dotada de presunção de constitucionalidade que resta afetando o comportamento do

⁴⁸⁹ Cf. COELHO, Sacha Calmon. Norma e lei – Mudança jurisprudencial – Segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. In: COELHO, Sacha Calmon (org.). **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 15-17.

⁴⁹⁰ Trata-se de repetição de indébito. Acerca do termo e da divergência doutrinária, cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122-123.

contribuinte: para este, a norma é constitucional e sobre ela se pode construir uma base da confiança.⁴⁹¹ A inconstitucionalidade é momento diverso, em síntese, ocorrendo em momento lógico posterior à presunção de constitucionalidade e tendo como uma das consequências, além do afastamento da norma do ordenamento jurídico, a superação da presunção da constitucionalidade.

A presunção de constitucionalidade igualmente ocasiona no contribuinte a certeza de que a tributação exercida em face do seu patrimônio ocorre em bases constitucionais legítimas. A partir do instante em que o Estado declara que a tributação ocorrida foi inconstitucional e, ao mesmo tempo, que a restituição do tributo não se fará possível porquanto o termo inicial do prazo deu-se com o pagamento indevido, ocasiona confusão entre dois institutos diversos: presunção de constitucionalidade e inconstitucionalidade.

Assim é que presunção de constitucionalidade deve ocorrer na mesma medida em que se tem a certeza do direito e a proteção da confiança: afastada a presunção de constitucionalidade surge o direito ao contribuinte. Esta não retroage quando afastada, encontra-se na esfera do contribuinte de forma prospectiva sempre: “a declaração de inconstitucionalidade certifica a invalidade do pagamento efetuado pelo contribuinte, tornando nula a cobrança do tributo”⁴⁹².

Ao ser estabelecido, como ocorre atualmente, que a consideração do prazo ocorre a partir da tributação o que se estabelece é que a presunção de constitucionalidade inexistiu e isto não é possível no âmbito da certeza do direito.

Em se mantendo o posicionamento atual, considerando o termo *a quo* do pagamento, conforme o artigo 168, e não do afastamento da presunção de inconstitucionalidade, a presunção encontra-se afastada desde então. Fundamenta-se, com base neste entendimento, um estado constante de desconfiança. Em outros termos, o contribuinte que se encontra onerado por uma norma tributária, deve ter por presunção que a norma é inconstitucional, contestável, ocasionando com isto uma quebra na ordem de segurança jurídica: um sistema que adota tal posicionamento não é capaz de manter ou fomentar um estado de confiança.

Implicitamente se tem, com isto, que o atuar do contribuinte deve ser contrário à presunção de constitucionalidade da norma, pautado na desconfiança constante, com vistas a

⁴⁹¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **op. cit.**, p. 86.

⁴⁹² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 126.

não correr o risco de ter a oneração que recai sobre si, e que consiste, no caso da inconstitucionalidade, em uma prestação indevida, não restituída por decurso do prazo de cinco anos.

Além das razões outras, a proteção da confiança deve ser considerada neste caso, em especial que a atuação do contribuinte restou igualmente pautada na segurança de orientação oriunda da norma estabelecida pelo ente político. É contraditório manter no próprio Sistema Nacional Tributário a proteção do contribuinte no parágrafo único do artigo 100 e no artigo 146 com o fundamento da ausência de retroatividade prejudicial, nos casos em que houve um vício de ilegalidade e de interpretação, respectivamente, mas manter-se esta nos casos em que o vício, o de inconstitucionalidade, possui maior repercussão intrassistêmica.

Dito de outro modo, não se sustenta a proteção do contribuinte contra a irretroatividade nos casos em que houve um vício da norma complementar (ilegalidade) e do lançamento (interpretação equivocada), mas não nos casos em que se tem o vício de inconstitucionalidade que é mais grave.

O segundo requisito é a própria confiança. É estado de aferição estritamente subjetiva, mas com análise a partir de elementos objetivos. Construiu-se na doutrina e jurisprudência o raciocínio de que a existência de determinadas situações ou a inexistência de outras favoreceriam a presunção de que a confiança concretamente existiu perante o contribuinte.⁴⁹³ Assim, por exemplo, seria o caso da emanção de atos declaratórios por parte do estado acerca da situação jurídica favorável e a ausência da inconstitucionalidade evidente da norma.⁴⁹⁴

A confiança pauta-se inicialmente pelo reconhecimento do particular acerca da base de confiança. Para tanto, a publicidade, mediante a publicação, intimação ou qualquer ato de notificação, é um dos primeiros subelementos deste requisito. Neste sentido, o ato sobre o qual a confiança deve recair deve ser necessariamente normativo e concreto: promessas realizadas pelo setor econômico do governo, projetos de lei ou qualquer espécie de ato não

⁴⁹³ Cf; ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 89-93.

⁴⁹⁴ Pontua Patrícia Baptista que informações ou explicações dadas pela Administração não seriam suficientes para a base da confiança, porém excepciona no Direito Tributário ao considerar a existência do parágrafo único do artigo 100, que tem reforço na jurisprudência do STF, nos casos de processos de consulta, por exemplo. BAPTISTA, Patrícia. **Op. cit.**, p. 98-101.

vigente e válido no ordenamento jurídico não pode ter o condão de fomentar a confiança do particular.⁴⁹⁵

Lado outro, a doutrina há que a argumenta confiança pode variar em sua intensidade⁴⁹⁶, e tal critério de variação vai depender da base de confiança, a exemplo da ocorrência de um ato normativo existente, ainda válido e eficaz, porém com evidente inconstitucionalidade. São situações nas quais a doutrina propõe que se analise o “comportamento que se espera de uma pessoa comum, agindo de boa-fé e com razoável cautela”.⁴⁹⁷

Em síntese, adota-se a teoria da evidência, criando-se elementos que possam auxiliar na aferição da boa-fé em sentido subjetivo.⁴⁹⁸ Ocorre que permear este exame somente de acordo com as características idiossincráticas do indivíduo é um risco à aplicação da proteção. Lado outro, deve-se entender, nas situações em que a confiança resta com frágil aferição, por conta de vício grave e evidente, o exercício da confiança decida a questão em prol do contribuinte: sendo o ônus probatório do Estado e a presunção que houve confiança outorgada em prol do contribuinte, retira-se o risco que o patrimônio do particular torne-se afetado de maneira grave.

Outro argumento é que o Estado, mais das vezes, conta com recursos e corpo jurídico próprio para aferir os casos de inconstitucionalidade ou vícios graves em sentido amplo, devendo ser a atuação do Estado voltada a atestar a existência de tais vícios.

O terceiro requisito é o exercício da confiança por parte do administrado. O exercício da confiança é a colocação em prática da confiança que detém o cidadão. Na instituição dos tributos podem-se enxergar duas variações: se tem o exercício da confiança mediante a

⁴⁹⁵ ÁVILA, Humberto., **op. cit.**, p. 397.

⁴⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **op. cit.**, p. 397-398.

⁴⁹⁷ BAPTISTA, Patrícia. **Op. cit.**, p. 104-105.

⁴⁹⁸ Esta teoria tem por base a legislação alemã e sua doutrina, seu conteúdo estabelece que o manifesto e grave vício sobre o ato expedido pelo Estado afastam a presunção de que o particular estava sob o manto da boa-fé. Cf. COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, v. 2, jun. 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 29 dez. 2015, p. 32. Em sentido contrário, defendendo a teoria da evidência nos termos que o conhecimento da ilegalidade de um ato ou a consideração que o ato, ainda que legal, detém pouca previsibilidade de manter-se no sistema, não garantem a proteção legítima cf. SCHWARZE, Jürgen. **Droit Administratif Européen**. Bruxelles: Etablissements Emile Bruylant, 1994, p. 1000-1001.

consideração de toda a tributação a onerar o contribuinte (carga tributária total) e o exercício da confiança específico em relação a um tributo específico.⁴⁹⁹

Acerca do primeiro caso, o contribuinte parte do exercício da confiança analisando todas as suas atividades tributáveis, é dizer: exerce o planejamento de suas atividades. Assim é que se tem o poder de escolha do contribuinte sobre a consideração de todos os fatos tributáveis, como, por exemplo, a aquisição ou não de um determinado bem; o início ou não de determinada atividade econômica; a escolha do regime tributário sobre o qual sua atividade irá incidir.

O exercício da confiança conecta-se com a reputação e se torna mais evidente nos casos em que se tem benefícios ou uma prestação estatal específica relativa ao contribuinte, assim, por exemplo, no caso das taxas e das contribuições previdenciárias. Quanto a estas, ao contribuinte pode ocorrer optar por um regime de benefícios que lhe seja mais favorável de acordo com critérios próprios de escolha.

Nesse diapasão, pode escolher uma tributação por alíquota simplificada, porém que lhe retire futuros benefícios. Pode haver, então, uma oneração menor do seu patrimônio, porém com o gozo mais restrito do regime de benefícios, a exemplo do contribuinte individual em regime simplificado, que contribui sobre 11% do salário mínimo, porém que não goza do benefício da aposentadoria por tempo de contribuição (art. 21, §2º, I, da Lei n. 8.212/91).

De outro lado, pode-se ter a opção por um regime do qual decorra uma maior oneração do seu patrimônio, porém com uma maior possibilidade do gozo do regime de benefícios. Este caso é o que ocorre, atualmente dentre tantos, com o regime próprio dos servidores públicos. Neste, o servidor público tanto pode optar por uma tributação para a previdência própria, agora com a incidência de um limite máximo contributivo, idêntico ao do regime geral da previdência social, quanto pode passar a contribuir além deste valor, sendo incluso com contribuições no regime de previdência complementar dos servidores, neste caso, gozando, ao final, de uma remuneração inicial de benefício mais vantajosa.

O exercício da proteção da confiança pode ocorrer em relação a todo e qualquer tributo, porém é mais acentuado quanto ao retorno que a carga tributária imposta pode beneficiar o contribuinte diretamente. Dito de outro modo, é assunto que ganha particular identidade nos tributos vinculados, a exemplo contribuições previdenciárias.

⁴⁹⁹ Cf. ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 95-103.

Nesse diapasão, a proteção da confiança, no caso dos tributos finalísticos, por exemplo, recai, ainda, tanto sobre o exercício atual pelo contribuinte, quanto pelo regime futuro de benefícios. Então não se trata de um princípio que se esgota na prática atual ou a curto prazo, mas sim em uma prática que permeia toda a relação entre o contribuinte e o ente político futuro e eventual prestador do regime de benefícios.

A proteção da confiança, nestes casos, então, estende-se tanto no cumprimento da obrigação tributária, quanto na destinação dos recursos às finalidades propostas e à atuação estatal no sentido de manutenção destas atividades. Aqui se tem mais uma faceta da reputação do Estado: acaso fosse o contrário, ter-se-ia situações nas quais o Estado obteria dificuldades, por parte dos administrados, quanto ao cumprimento espontâneo das obrigações, haja vista o descrédito instaurado.⁵⁰⁰

Assim é que se consolida nestes termos o raciocínio de que a proteção da confiança garante ao contribuinte a manutenção do regime proposto pelo ente político no caso dos tributos com fato gerador vinculado. Nestes termos, se tem desde a modicidade e integralidade do ato garantido pela taxa, com a necessária atuação estatal específica, ou a garantia de regularidade; desde os casos mais complexos, como os referentes ao regime previdenciário, no qual o ente político é obrigado à manutenção da Previdência.

4.2.2 Meios de proteção da confiança na instituição de tributos

A proteção da confiança não pode se esgotar tão somente na existência de requisitos ou de seu reconhecimento pelo sistema, deve ir além disto: deve ser efetiva, deve dispor de meios específicos para que a confiança depositada seja mantida. Assim, tais meios perpassam desde a manutenção do ato, quanto perpassam pela adoção de mecanismos de transição entre regimes.

Os mecanismos de proteção da confiança são decorrentes da aplicação da proteção da confiança, imprescindem, portanto, que uma situação seja reconhecida como capaz de ser protegida de acordo com a confiança. Tais meios perfectibilizam a proteção da confiança concretamente, garantindo ao contribuinte efetiva proteção de sua situação jurídica. São divididos em duas grandes espécies: meios que visam a proteção substancial e meios que visam a proteção procedimental.⁵⁰¹

⁵⁰⁰ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.**, p. 17.

⁵⁰¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener. **Op. cit.** p. 207-208.

Os meios procedimentais consubstanciam a participação do contribuinte antes da mudança da atuação estatal que tenha a possibilidade de alterar ou frustrar uma expectativa legítima.

Os meios de proteção substancial visam a tutela da expectativa já frustrada, correspondendo à preservação do ato, à adoção de mecanismos compensatórios ou à criação de regras voltadas a uma transição entre as normas.

Para a consideração destes meios, tem-se que dividir a proteção da confiança em dois planos: o primário e o secundário. No plano primário (ou objetivo primário) é a manutenção do ato, com a manutenção da expectativa legítima do contribuinte; o plano secundário (ou objetivo secundário) é substitutivo e compensatório: como o ato não é mantido, utiliza-se de meios tendentes à mitigação da lesão.⁵⁰²

Questão importante a ser analisada neste ponto é o papel do interesse público sobre a proteção da confiança. A doutrina estabeleceu duas formas de ter face junto ao problema: a primeira é considerar o interesse público como obstáculo à aplicação da proteção da confiança; a segunda é considerar o interesse público como critério para a eleição de qual mecanismo de proteção da confiança é mais adequado.

A primeira corrente sustenta que o princípio da proteção da confiança somente tem assento em favor do indivíduo quando não reste um interesse público a ser tutelado. Assim é que o âmbito de aplicação do princípio restringe-se aos casos em que um interesse público não esteja em vigor.

A segunda corrente sustenta que o princípio da proteção da confiança tem aplicabilidade inclusive nos casos em que haja um interesse público. Assim, o interesse público somente é um critério para a ponderação de qual mecanismo será aplicável caso haja a supressão da expectativa legítima.⁵⁰³

Desta forma, o interesse público mediatiza-se com a proteção da confiança enquanto princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, ocorrendo uma autêntica ponderação entre os princípios, na qual o resultado somente pode determinar qual mecanismo é aplicável, e não a ausência de vigência da proteção da confiança.

⁵⁰² ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 210-211.

⁵⁰³ ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 211-212.

A proteção da confiança de caráter procedimental visa a participação do particular nas decisões dos órgãos públicos que possam vir a alterar entendimento consolidado ou tendente a frustrar expectativas legítimas assentadas.⁵⁰⁴ Neste sentido, no Brasil, tem-se diversos mecanismos, em especial no Novo Código de Processo Civil, que podem acarretar essa participação do particular como mecanismo de proteção à confiança.

Os mecanismos de proteção da confiança procedimental no Novo Código começam pela afirmação da tese, encontrando-se previstos nos recursos extraordinários e no incidente de resolução de demandas repetitivas (art. 983 do CPC) e nos casos de recursos extraordinários e especial repetitivos (art. 1.038, I e II do CPC).

Quanto à previsão da mudança de entendimento, se tem a especificação, que a mudança da tese far-se-á pelo mesmo tribunal, de ofício ou mediante requerimento do Ministério Público ou da Defensoria Pública. Mas não só: deve observar a participação dos interessados, particulares ou órgãos, que possam contribuir na modificação da tese, com a necessária fundamentação adequada e específica, conforme os §§ 2º e 4º do artigo 927 do CPC.⁵⁰⁵

Em que pese esse novo sistema de mudança do entendimento jurisprudencial, há, ainda, a ausência de mecanismos específicos na feitura e modificação legislativa, assim como nos casos de mudança ou feitura da atividade administrativa no que tange ao Direito Tributário.

Por fim, encerrando-se o mecanismo de proteção da confiança no aspecto procedimental, tem-se a excepcionalidade deste nos casos em que haja urgência ou outra forma de imprevisibilidade na qual a demanda por uma proteção procedimental acarretaria maiores prejuízos do que a instituição da mudança em si.

A proteção substancial se concretiza mediante a preservação do ato, a proteção por meio da criação de regras de transição e da proteção compensatória. A adoção de um desses meios dependerá da situação concretamente deduzida.

A proteção ocorre através da preservação do ato como uma espécie de cláusula de sobrevivência da norma. O objetivo, aqui, é obrigar ao Estado manter a expectativa, mantendo-se o ato sobre a qual esta expectativa se embasa. A norma é, então, preservada em favor único e exclusivamente daquele que invoca a proteção da confiança.⁵⁰⁶

⁵⁰⁴ Cf. ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 213-220.

⁵⁰⁵ DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil. V. 3. Salvador: Editora Juspodivm, 2016, p. 614-615.

⁵⁰⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 220-221

É o argumento de segunda ordem deduzido anteriormente neste trabalho. Seu objetivo não é a inalterabilidade do sistema, mas a manutenção de uma decisão anteriormente tomada com vistas à preservação dos efeitos favoráveis que esta decisão outorga ao particular.

A preservação do ato tem assento mais adequado nos casos de instituição de tributos que impliquem alteração de alíquotas de acordo com o decurso do tempo. Nestes casos, se faz possível a preservação da alíquota anteriormente estabelecida ou de um regime de isenção, em especial se o seu estabelecimento se deu por finalidades extrafiscais. Assim é que se preserva atividade econômica não tributada exercida pelo contribuinte com vistas a que sua atividade não sucumba a um fator de imprevisibilidade ostensiva decorrente da tributação.

Estes casos são mais evidentes na irretroatividade imprópria, apresentada anteriormente, na qual o regime de atividades do contribuinte perfaz-se por diversos atos materiais com vistas a consolidar, ao final, o fato gerador.

A tutela da confiança pode ocorrer mediante as regras de transição. As normas de transição não tem um perfil específico definido, sendo variáveis em relação às formas de incidência e as formas do procedimento transitório. São regras intertemporais em larga medida nas quais uma norma atual incide de forma gradual e transitória.

As medidas transitórias tem um âmbito de incidência mais específica sobre as relações jurídicas continuativas, que se prolongam por um período de tempo. A pauta de tais normas é o próprio método da concordância prática: havendo um conflito entre o interesse privado, que visa a manutenção da sua posição jurídica, e o interesse público em modificação do ordenamento, busca-se uma norma intermediária, com vistas a harmonizar os interesses em conflito.⁵⁰⁷

As normas de transição tem efetividade mais apurada perante os casos de retroatividade imprópria, no qual se considera, como visto, a incidência da norma sobre uma série de fatos com vias a serem considerados, em seu conjunto, capazes da produção de efeitos jurídicos.

As regras de transição devem ser estabelecidas de acordo com um período determinado, visam serem normas transitórias ou temporárias, com sua eficácia vigente enquanto ainda perdurarem as situações dos particulares pendentes de incidência normativa. São, por isso, normas que tem por destinatário precípua o Poder Legislativo do ente político, que é por excelência o poder capaz de inovar no ordenamento jurídico e ocasionar as transições entre as

⁵⁰⁷ ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 226. BAPTISTA, Patrícia. **Op. cit.**, p. 209 et seq.

normas. Bem por isso a doutrina conclui ser difícil a tarefa de definir-se o dever de estabelecimento de prazos em sede legal, haja vista que se trata de problema essencialmente político-jurídico.⁵⁰⁸

Exemplos maiores no direito brasileiro são os encontrados nos regimes tributários de transição do Direito Previdenciário. Se tem, por exemplo, as regras de transição da Lei n. 9.876/99, nos artigos 3º e 6º acerca da aplicação do fator previdenciário às aposentadorias por idade e as regras de transição do artigo 9º da Emenda Constitucional n. 20/98.

Outrossim, não se cuida a proteção da confiança de tornar imutável o regime jurídico, haja vista que esta possibilidade é rejeita pelo ordenamento jurídico em reiterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assente na impossibilidade de direito adquirido ao regime jurídico. Porém a desconsideração deste direito ao regime jurídico não obsta a produção de um regime de transição, ou, de forma mínima, de consideração de um prazo mínimo antes que se opere a mudança no ordenamento.

Este caso específico foi o que ocorreu no Recurso Extraordinário n. 566.621, sob relatoria da Ministra Ellen Gracie. Neste, o STF reiterou seu posicionamento acerca da inexistência do direito adquirido ao regime jurídico. Entretanto, não desconsiderou que ainda assim haveria uma situação passível de proteção específica, assente em outras normas, dentre elas, a da proteção da confiança.

Em que pese o acórdão não versa sobre a proteção da confiança de forma explícita ou de um regime de transição entre alteração de um ônus tributário a outro, se teve a consideração que há uma demanda mínima em prol do contribuinte que requer a consideração de uma regra de transição antes que decorra a incapacidade de ver seu direito à restituição fulminado pelo decurso do prazo.

Dito de outro modo, mesmo que de forma tergiversa, entendeu o STF que a oneração do patrimônio do contribuinte, mediante a aplicação imediata e imprevisível de regra nova, demandaria, no mínimo, um regime de transição, consubstanciado, no caso concreto, em um prazo mínimo antes que a nova regra entra-se em vigor.

Os mecanismos de proteção da confiança compensatórios, ou de proteção compensatória, destinam-se à manutenção de duas situações concomitantes: de um lado, mantém-se o ato e a pessoa que detém a titularidade de uma expectativa legítima é afetada por

⁵⁰⁸ ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 229.

este ato; de outro lado, esta mesma pessoa recebe uma compensação monetária por parte do Estado, com vistas à reparação do dano sofrido decorrente da manutenção do ato.

A proteção compensatória tem mais viabilidade nos casos em que se torne “inviável a proteção substancial através da manutenção do ato estatal originário da confiança”⁵⁰⁹. Podem-se cogitar os casos em que haja uma exoneração da base econômica com finalidade de fomento da atividade econômica, porém seguida da revogação da medida em curto intervalo de tempo. Nestes casos, o pleito por uma compensação ao Estado pode ser mais viável do que a demanda de manutenção do ato.

Esta opção concreta é a que pode vir a causar maior prejuízo financeiro ao Estado, afetando às finanças com despesa imprevista, ao contrário das demais que envolvem regras de transição (manutenção da situação de forma temporária ou de forma definitiva ao contribuinte).

Acerca de qual mecanismo é devido à aplicação tem-se que ponderar diante das circunstâncias do caso concreto e pautado na ponderação com o princípio do interesse público.

Analise-se o caso concreto derivado de precedente do Supremo Tribunal Federal. Neste sentido, situação peculiar deu-se no Recurso Extraordinário n. 183.130.⁵¹⁰ O recurso tem por ato vestibular, na instância inferior, originariamente, mandado de segurança movido pelo contribuinte em face do Delegado da Receita Federal. Restou analisado pelo Plenário da Corte, fato que auxilia na outorga de importância a este precedente. O objeto do mandado de segurança era ato da autoridade administrativa que consistiu na aplicação da majoração da alíquota do recolhimento do Imposto de Renda sobre o lucro das exportações incentivadas.

Estas exportações eram consideradas incentivadas porquanto o Decreto-Lei n. 2.413, de fevereiro de 1988, estabeleceu regime diferenciado na tributação do Imposto de Renda, conforme seu artigo 1º, o lucro destas operações “será tributado, pelo imposto de renda, à alíquota de 3% (três por cento) no exercício financeiro de 1989 e à alíquota de 6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1990”.

⁵⁰⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener, **op. cit.**, p. 231.

⁵¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

Ocorre que, em dezembro de 1989, no dia 28, mediante a Lei n. 7.988, já sob a égide da nova Constituição, restou instituído no inciso I do artigo 1º que no exercício financeiro de 1990, correspondente ao ano-base de 1989, a alíquota passaria a ser de “18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988”.

A União, vencida nas instâncias inferiores, alegou que a tributação ocorreu de acordo com a irretroatividade, considerada em forma pura, sem ser cogitada como expressão da segurança jurídica, neste sentido argumentou que houvera o atendimento à irretroatividade e à anterioridade. Entra em questão a aplicação ou não do enunciado sumular n. 584 do Supremo Tribunal.

O Relator, Ministro Carlos Velloso, passou à análise do Imposto de Renda em si, situando-o como sendo composto por um fato gerador complexivo e que sua aferição ocorre em período específico de tempo. Considerou, entretanto, que por ser uma norma aplicável no final do exercício financeiro de 1989, deve ser considerada existente uma retroatividade, por conta da incidência durante todo o período do ano-base.

A questão da aplicação ou não do enunciado sumular n. 584 foi considerado pelo Ministro relator. Nesse diapasão, sua conclusão foi que o enunciado sumular n. 584 teria por base precedentes pautados em legislação vigente de forma anterior ao Código Tributário Nacional, que, após sua vigência, contraditaria o enunciado. Neste sentido, o Ministro aponta mitigações à aplicação do referido enunciado, entendendo que o fato gerador somente ocorre em 31 de dezembro, e a lei que pretende alterar a tributação incidente no ano-base deve ser vigente a partir de, no máximo, 31 de dezembro.

Inicialmente, o Ministro Nelson Jobim, em voto-vista, entende que a súmula n. 584 é válida e não deve ser afastada do julgamento sob o argumento de que o fato gerador do imposto de renda somente ocorre em 31 de dezembro. Entretanto, o Ministro levanta uma questão: o tributo anteriormente posto tinha uma função extrafiscal que, diante da nova lei, seria revogada. E é com base nesta razão que afasta a aplicação da alteração da alíquota, haja vista que o Estado fomentou um comportamento com vistas a uma finalidade extrafiscal e, atendida esta finalidade com o incremento da exportação, revogou o benefício que era causa deste efeito. Neste sentido, o voto-vista inaugurou fundamentação diversa, sendo acompanhado Ministros Teoria Zavascki, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber e Gilmar Mendes.

Neste precedente ocorreram duas situações distintas no plano fático: a ausência da aplicação da irretroatividade, que é o fundamento do Relator, o Ministro Carlos Velloso, e que virá a ser analisada no próximo tópico, e a ausência da observância da proteção da confiança.

Quanto a esta, nota-se existente a base de confiança, a confiança e o exercício da confiança: o contribuinte guiou-se no exercício de atividades econômicas pautadas em uma previsão de tributação conforme o Decreto-Lei até então vigente, porém houve uma clara violação ao princípio em comento, ocasionando a possibilidade de sua invocação ao caso.

Haja vista que restou violado, resta saber qual dos mecanismos aplicáveis é possível diante do presente caso. Primeiro, considere-se a aplicação de regra de transição. Esta se tornaria inviável, haja vista que não há determinação constitucional a exigir a anterioridade nonagesimal ou compelir ao legislador a elaboração de regime de transição no aumento da alíquota do imposto de renda.

De outro lado, em que pese o caráter extrafiscal da medida, com alíquota reduzida visando o fomento da atividade econômica, a proteção compensatória além de ocasionar revés às finanças estatais, seria medida desproporcional.

Analisando-se mais detidamente tal alternativa de proteção compensatória, ter-se-ia que os dois interesses, o público e o privado, não sairiam em vantagem neste caso ao se considerar que: (i) a alíquota mais vantajosa incidiu durante maior período de tempo, logo, tratava-se de tributação quase consolidada; (ii) o revés financeiro ocorreria aos particulares em maior medida, ao se considerar que, atendido o pleito compensatório ao final, ainda assim ter-se-ia um decurso do tempo constitucional, consubstanciado no provável regime de precatórios, incompatível com o prejuízo financeiro imprevisto; (iii) a finalidade da alíquota diferenciada (incentivo de atividade econômica) não restaria atendido neste caso.

Ainda há de se considerar a relação da extrafiscalidade tributária com a proteção da confiança. Tais tributos com finalidade extrafiscal visam o controle estatal sobre as atividades particulares, desde o fomento destas, com uma tributação pautada em alíquotas diferenciadas ou exoneração da base econômica, até a tributação mais onerosa, ocasionando o desincentivo à atividade.

Portanto, a tributação exercida nestes moldes, visa um comportamento específico do contribuinte, há um controle estatal sobre as atividades. E pautado neste incentivo da atividade econômica que surgem duas dimensões sob o ponto de vista da finalidade: na primeira, o contribuinte desenvolve a atividade econômica em proveito do fomento, logo, age

sob a cobertura de uma situação mais favorável, age (exercício) pautado (confiança) na norma estatal (base da confiança); na segunda, o Estado tem seu objetivo atendido, com a finalidade alcançada.

Nestes casos, há uma necessária precedência da primeira dimensão sobre a segunda. É dizer: o contribuinte tem o direito à proteção durante todo o período estipulado pelo ente político. Deve-se considerar um período mínimo para completar o ciclo de fomento visado pela norma, mesmo que a finalidade estatal seja alcançada anteriormente. Foi a situação ocorrida no RE 183.130.

De todas, então, resta a medida da manutenção do ato, que foi a estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal. Neste caso manteve-se a finalidade extrafiscal tanto em relação ao contribuinte, que teve garantida a sua atividade pautada em uma tributação mais favorável, quanto em relação ao Estado, que não abarcou um prejuízo financeiro de larga escala, haja vista que a finalidade pretendida encontrou-se atendida e a tributação, ainda assim, restou desenvolvida.

4.3 A RELAÇÃO ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NA LIMITAÇÃO DO PODER TRIBUTÁRIO

A auto-organização do sistema jurídico quanto aos tributos veicula-se, então, à necessidade de instrumentalizar a proteção da situação jurídica benéfica ao contribuinte. Portanto, diante dessas considerações, é que se pode afirmar que a segurança jurídica tem uma função de garantia à proteção da confiança⁵¹¹.

A garantia que a segurança jurídica oferta, entretanto, não é dissociada da sua reflexividade e capacidade para a programação. Ao contrário, a segurança jurídica pauta-se nesta própria reflexividade com vistas a garantir a sua integralidade, a saber: que a dimensão objetiva e dimensão subjetiva sejam existentes.⁵¹²

A assertiva que se visa consolidar é que a proteção à confiança não se perfaz somente quando se haja uma violação a uma situação de confiança, decorrente de uma base de confiança e exercício de confiança.

⁵¹¹ TORRES, *op. cit.*, p. 178 et seq.

⁵¹² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 210-212.

A proteção da confiança ocorre, sempre, quando o próprio sistema considera a mudança da sua decisão, ou seja, quando é iniciado o processo de autoconstituição ou autorreprodução sistêmica, a ser finalizado por a integração de um novo elemento à estrutura.⁵¹³ É a função sempre presente, não se tratando de única função, mas de uma função que deve permear o exercício do poder tributário.

A ideia é abordada por Niklas Luhmann em linhas gerais acerca da função do Direito em garantir a confiança: “Sin embargo, el derecho tiene también propensión a la crisis de confianza que se transmiten simbólicamente”⁵¹⁴. Assim é que, quando o sistema encontra-se diante de uma crise de desconfiança sistêmica, a formas de restauração desta confiança.⁵¹⁵

Adquirindo a expectativa normativa, acima expostas, se tem a confiança. Se a expectativa normativa é consolidada, há uma estabilização contrafática das projeções ao futuro, ou seja, mantém a expectativa de que a expectativa normativa será vigente e observável nessa vigência. Diante disto é que se cogita acerca de um princípio geral de proteção da confiança, em especial nos casos em que se “había confiado en el derecho vigente”⁵¹⁶.

Neste sentido, conforme visto, a instituição de um tributo é manifestação do poder tributário conforme o direito inicialmente, se observada a dimensão objetiva. Entretanto, enquanto emanção de uma comunicação do poder, contém duas alternativas: ou cumpre-se ou descumpre-se. A proteção à confiança se materializa justamente nesta última alternativa, é dizer: é argumento visando a atuação do contribuinte contrariamente à incidência da norma tributária, ou seja, visa o descumprimento legítimo da norma.

Há uma legítima atuação visando a sobreposição do comando. E esta legitimidade se consolida mediante a própria atuação do Poder Público: a proteção à confiança legitima o pleito de que o Poder Público, seja na forma de Administração Fazendária, seja mediante o Poder Judiciário, manifeste uma decisão contrária que vise: (i) o reconhecimento de que a

⁵¹³ QUINTELA, *op. cit.*, p. 120.

⁵¹⁴ LUHMANN, Niklas. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p.188.

⁵¹⁵ *Ibid.*, *loc. cit.*.

⁵¹⁶ LUHMANN, Niklas. LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005, p. 635. O autor, na mesma página, prossegue afirmando que “[Q]uien desee depostar su confianza en el derecho puede, sin duda, contar con un apoyo en contra de oposiciones, resistencias y desengaños, pero no puede contar con que el derecho mismo mantenga su validez sin sufrir ninguna modificación”

proteção à confiança deve dar-se no caso concreto; (ii) a superação da decisão atual, com vistas à manutenção dos efeitos da decisão vigente.⁵¹⁷

Outrossim, a proteção à confiança pode ser observada pelo sistema em bases objetivas, é dizer, mediante critérios objetivos. Neste sentido, pode-se utilizar de meios ou índices que determinem os limites a partir dos quais a confiança sistêmica resta superada. Estas bases objetivas são observáveis nos casos de atualização monetária ou até de aumento da alíquota. Instituído este, o tributo, se tem o regime jurídico tributário consequente. A proteção à confiança resguarda-se na instituição do tributo deste modo: visando a manutenção do regime de incidência na exata forma, com base na segurança de realização.

Exemplo disto é a atualização da base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano que, em que pese ser poder ser realizado por Decreto, deve cumprir observância ao índice inflacionário anual de correção monetária, conforme exposto no Recurso Extraordinário n. 648.245 do Supremo Tribunal Federal. Portanto, o tributo não se altera devido ao caráter de proteção da confiança que permeia o tributo a partir da instituição, em observância que incide desde a segurança de orientação, até a segurança de realização nos termos conforme instituído.

Por fim, merece destaque a capacidade de auto-observação que a proteção da confiança gera no sistema. A proteção da confiança proporciona, diante do caso concreto, a capacidade do sistema em observar a si próprio. Neste sentido, a proteção da confiança introduz no sistema, caso logre êxito, uma decisão particularizada determinando que, perante uma decisão estruturada daquela forma, a proteção da confiança deve prevalecer. Assim é que o sistema torna-se procedente a uma auto-observação: a capacidade de observar a si próprio e, com isto, influenciar reflexivamente suas operações futuras.

Em linguagem da doutrina: é uma das funções do precedente. Assim é que o precedente, mesmo que tomado em caso individual, acarreta a difusão da tese. Dificilmente não será tomado sob um aspecto geral, em especial quando a decisão estiver contida em julgamento do Supremo Tribunal Federal. Portanto, a proteção da confiança pode repercutir intrassistematicamente e possibilita a auto-observação do sistema.

A consideração íntegra tanto da dimensão objetiva e da dimensão subjetiva ocasiona uma remessa mútua: instituído o sistema em dimensão objetiva (ou programado

⁵¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 215.

condicionalmente) esta operação auxilia a embasar e elaborar a dimensão subjetiva, que, por sua vez, elabora sentidos a serem remetidos à dimensão objetiva, em um verdadeiro processo autopoietico.

Neste sentido, o sistema jurídico tributário, necessariamente observante à segurança jurídica, deve estrutura-la na sua dimensão objetiva, visando garantir a sua dimensão objetiva e a sua dimensão subjetiva, por sua vez, verte elementos à sua dimensão objetiva, com vistas a incrementá-la: há uma retroalimentação, ou uma circularidade sistêmica.

De outro lado, a aplicação da segurança jurídica em sua integralidade ocasiona dois momentos lógicos de aferição: inicialmente se as regras-corolários restaram atendidas para o exercício do poder. Após, parte-se para a análise do exercício do poder de forma mais específica, até por se considerar que há uma subjetividade a ser conhecida pelo Juízo.

Esta relação circular permite, outrossim, que as regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade não sofram influxos somente do princípio da segurança jurídica, mas, igualmente da dimensão subjetiva desta. É dizer, a proteção da confiança preenche de conteúdo as normas da legalidade, irretroatividade e anterioridade.

Este fato foi o que ocorreu no Recurso Extraordinário n. 230.536, exposto acima. Naquele, houve um claro estado de confiança, mesmo que não considerado expressamente pelo Ministro relator, este considerou que a atividade estatal, a ensejar a confiança do contribuinte, não poderia ser revista por um ato do próprio Estado, fato que se tornaria contraditório. E foi justamente este argumento que reforçou a aplicação da regra da irretroatividade ao caso concreto.

Retome-se a análise do Recurso Extraordinário n. 183.130, visto anteriormente, agora sob o aspecto da dimensão objetiva, em especial no que se refere à irretroatividade.

A análise da irretroatividade, considerada de acordo com a segurança jurídica, por si só, já permitiria afastar a nova norma, porquanto a anterior deveria ter vigência, haja vista que a razão levantada pelo Ministro relator era suficiente: a norma incidiu durante a maior parte do ano-base. Porém tal argumento tergiversa o conteúdo completo da fundamentação como deveria ter ocorrido, haja vista que irretroatividade formalmente considerada não é suficiente para o âmbito de proteção.

Assim é que tal argumento, por si só, poderia gerar incerteza quanto à aplicação, ao se considerar que o sentido da irretroatividade pode comportar esta conclusão desta, a irretroatividade, somente ser aplicável se há retroatividade própria.

O critério utilizado na fundamentação do Ministro Nelson Jobim tampouco serviria ao entendimento da segurança jurídica em sua finalidade de promoção de um estado de segurança e com eficácia sobre um estado de confiança. Assim o é porquanto, se, de um lado, considerou a confiança, de outro, desconsiderou a irretroatividade. O argumento do em prol da confiança, apresentando elementos objetivos, inclusive consistentes na manifestação da União, – acerca da existência de um regime diferenciado incentivador das exportações –, de outro lado desconsiderou a irretroatividade, como se a aplicação da proteção da confiança necessariamente dispensasse a irretroatividade. Ao contrário: irretroatividade e confiança dispõem-se mutuamente.

Neste ponto, deve-se considerar a evolução da jurisprudência enquadrada no RE n. 183.130 consistente no Recurso Extraordinário n. 592.396, julgado em dezembro de 2015, logo, mais recente. Neste novo recurso, a situação fática é idêntica: trata-se da desconsideração da norma que acarretou o aumento da alíquota do Imposto de Renda sobre as exportações incentivadas. Entretanto, por tratar-se de precedente mais atual e por haver uma manifestação mais ampla da atual formação da Corte, pode-se extrair deste precedente uma inovação jurídica.

Em verdade, a Suprema Corte passou a adotar de forma implícita no Recurso Extraordinário n. 183.130 o entendimento de não aplicação do enunciado sumular n. 584 do STF aos casos em que haja uma finalidade extrafiscal a ensejar a tributação. Assim é que pode-se entender que a súmula encontra-se superada aos casos em que haja finalidade extrafiscal no tributo por se considerar que a relação causa e efeito ocorrente entre a tributação e a atividade econômica envolvida não ensejam a diferenciação entre os regimes.

Ainda há mais. Resta explícito nos votos dos Ministros que acompanharam a fundamentação do voto do Ministro Nelson Jobim, em especial do Ministro Gilmar Mendes, a abertura à mudança do entendimento consolidado na referida súmula, com sua possível superação.

Assim é que no referido acórdão, o melhor entendimento seria a junção de ambos os votos: aplicabilidade da irretroatividade e aplicabilidade da proteção da confiança. A preponderância deveria ser, entretanto, pautada na confiança, haja vista que a função de garantia da segurança jurídica em tutelar a proteção da confiança, com vistas a proteger o contribuinte é a sua finalidade precípua.

Portanto, o conjunto destes dois acórdãos é suficiente para demonstrar que a relação entre segurança jurídica e a proteção da confiança exsurge algumas características peculiares. A primeira é que a segurança jurídica, em sua dimensão objetiva, faz derivar a proteção da confiança, que é sua dimensão subjetiva, sendo seu fundamento essencial, porém não sendo este fundamento obstáculo a que se considere a proteção da confiança sobrepondo-se à própria dimensão objetiva da segurança jurídica. Assim ocorre porque a dimensão objetiva tem função de programação condicional e esta é pautada, igualmente, em uma programação finalística que visa a proteção da confiança do contribuinte.

De outro lado, a proteção da confiança, dimensão subjetiva, remete conteúdo à dimensão objetiva, reforçando a aplicabilidade desta dimensão, traçando e permeando-a com conteúdos que permitem uma consideração de garantia, tutela e efetividade desde a estruturação do sistema. Assim é que a proteção da confiança relacionando-se com a dimensão objetiva perfaz a formação do sistema jurídico, mediante a expansão do sistema diante de casos concretos e situações que requerem uma operação sistêmica até então não existente.

Neste caso, a aplicabilidade da irretroatividade somente considerada sob um ponto de vista formal permitiu a manutenção da súmula n. 584. Esta, então, é inicialmente excepcionada aos casos em que houve uma confiança a ser tutelada – evidente mediante uma tributação extrafiscal. Após, começa-se a cogitar na superação de todo o conteúdo, com a consequente superação da súmula, e isto ocorre porquanto a irretroatividade começa a angariar um novo conteúdo, pautado na proteção da confiança do contribuinte.

Esta relação entre irretroatividade e confiança é exemplificativa do modo como as dimensões objetivas e subjetivas da segurança jurídica, pautadas nas suas funções de, respectivamente, programação condicional e finalística do sistema tributário, se relacionam, mantendo-se em relação de circularidade sistêmica, remetendo-se conteúdos e expandido a proteção do contribuinte a novos âmbitos de aplicação.

Por fim, pode-se concluir que a proteção da confiança atua como complemento ao código binário jurídico, que, por sua vez, condiciona o exercício do poder tributário. Assim, a proteção da confiança não se adstringe a proteger uma situação jurídica específica, mas, sim, reverbera sobre todo o sistema jurídico mediante os mecanismos apresentados.

Considera-se, com isso, que além da outorga de uma situação de proteção ao particular, a proteção da confiança permite a outorga de conteúdo à dimensão objetiva, preenchendo e

dinamizando as regras formais, denotando sentidos e limites ao que se deve entender por seu conteúdo, perfazendo, com isto, a programação voltada ao contribuinte, consubstanciada na proteção ao contribuinte quando da instituição e oneração do seu patrimônio mediante a tributação.

A conclusão que se chega é que o exercício do poder tributário somente é legítimo mediante a adoção da programação voltada à proteção do contribuinte, consubstanciada na promoção de um estado de segurança e de um estado de confiança, sendo este último estado o necessário para que se dinamize e expanda proteção realizada.

5 CONCLUSÃO

A conclusão do presente trabalho será formulada de modo retrospectivo e prospectivo, esclarecendo as conexões formuladas entre os temas apresentados e, conseqüentemente, a forma como se apresentaram os resultados. Apresentemo-las em tópicos.

a) A presente dissertação elaborou como hipótese as funções de programação condicional à dimensão objetiva da segurança jurídica e de programação finalística à dimensão subjetiva, identificável esta como certeza do direito e proteção da confiança. O tema em específico elaborado gizou-se à análise da instituição dos tributos na ordem jurídica brasileira da Constituição de 1988. A análise do tema central foi acerca do ordenamento positivo com complementação da análise de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

b) De modo específico, a compreensão do sistema jurídico com base em teoria suficiente para adequá-lo à realidade da sociedade se mostrou necessária. Assim é que se apresentou a teoria sistêmica de Niklas Luhmann ao longo do texto, com ponderações críticas próprias e ponderações realizadas por outros doutrinadores acerca desta teoria. A utilização desta teoria permitiu, em especial, desvelar algumas situações como a relação do Direito com o poder. Esta relação é essencial à compreensão do poder tributário ser necessariamente condicionado pelo direito; para a forma como os elementos se estruturam e se relacionam dentro do sistema jurídico; a capacidade do sistema jurídico não sofrer influxos ou determinações do ambiente, e neste ponto inclui-se, além da Política, a Economia e o plexo de valores; e, de outro lado, a capacidade deste sistema ser dotado de uma abertura que possibilite que ele, sistema, possa compreender e trabalhar com estes elementos.

c) Os conceitos da teoria do sistema luhmanniana serviram de base, igualmente, para a compreensão do processo de produção normativa, criação de normas e da interação entre regras e princípios – sendo esta distinção entre norma-regra e norma-princípio realizou-se com base na teoria de Robert Alexy. A adoção da concepção da teoria sistêmica permitiu, de um lado, que se funcionalizassem as regras e princípios no sistema, ou seja, compreendeu-se a função destes no sistema e, de outro lado, se desvelou a relação entre regras e princípios entre si. Neste ponto, a circularidade reflexiva denotou que a relação entre regras e princípios pode ser entendida de forma dinâmica, com determinações das regras na aplicação dos princípios e na possibilidade destes constituírem argumentos de segunda ordem que visam a manutenção e dação de sentido às regras. Princípios são constituídos por duas características: possuem razão

prima facie no plano argumentativo e possuem a capacidade de serem mecanismos reflexivos, ou seja, normas que versam sobre normas. Esta última característica restou demonstrada como particularmente essencial para a segurança jurídica.

d) Fixadas as premissas teóricas acerca do sistema, se perpetrou a caracterização da segurança jurídica como condição de possibilidade do sistema. Demonstrou-se que enquanto condição de possibilidade do sistema jurídico a segurança jurídica é reflexo na diminuição das expectativas e das contingências existentes, sendo o cumprimento normativo e a própria positivação pautadas nesta condição de possibilidade. A segurança jurídica condição de possibilidade do sistema jurídico permite que este sistema jurídico possa ser auferido em bases objetivas acerca da sua caracterização ou não como seguro. Entretanto, demonstrou-se que a condição de possibilidade de uma existência não pode, ao mesmo tempo, integrar esta existência como um elemento desta. Assim é que se demonstrou que a internalização da segurança jurídica no sistema jurídico se faz necessária para que esta figure enquanto elemento componente do sistema, ou seja, que esta detenha a característica de norma jurídica, com um mandamento de dever ser que denote e pautar a conduta dos envolvidos na comunicação jurídica, assim como determine o processo de produção normativa. Com base na demonstração prática realizada por Marcelo Neves acerca da possibilidade igualmente se conjecturou que a segurança jurídica, mediante a operação de *reentry* possa figurar enquanto elemento componente do sistema. Assim é que se criou um percurso teórico da segurança jurídica enquanto condição de possibilidade até a sua consideração enquanto princípio. O entendimento base para tanto foi que tal hipótese afasta a teoria da segurança jurídica como derivada de um valor a ser observado finalisticamente pelo sistema jurídico, haja vista que tal aceção desatende à teoria dos sistemas, porquanto o sistema jurídico não tem finalidades precípuas, mas, sim, finalidades contingentes, sendo que, portanto, toda a manifestação do sistema jurídico é pautada em uma aplicação da segurança jurídica em grau mínimo, teoria que se traduz sempre do código binário. A conclusão que deriva disto é que a segurança jurídica sempre deverá ser observada pelo sistema jurídico, em um grau mínimo possível em determinadas situações, tal como ocorre quando da instituição das exceções às regras que pautam a segurança jurídica. Tal conclusão perfectibilizou a conclusão acerca da medida provisória que, enquanto exceção à legalidade, regra que é pautada pela segurança jurídica, ainda assim deve observar o princípio da segurança jurídica.

d) Realizada a fundamentação da segurança jurídica, inclusive com a exposição da postura do Supremo Tribunal Federal, que acolhe a teoria de que a segurança jurídica é

elemento conceitual do Estado, passou-se à análise de como a segurança jurídica se internaliza, ou seja, a natureza jurídica da norma segurança jurídica. A conclusão foi que segurança jurídica é princípio porquanto detém um mandamento de promoção de um estado ideal de coisas, assim como detém a reflexividade, sendo sua existência a base para o entendimento e normatização de regras do próprio sistema. Em outras palavras, a conclusão é que a segurança jurídica enquanto mecanismo reflexivo promove o estado ideal de segurança na instituição dos tributos com a dação de conteúdo às regras da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade em uma dimensão objetiva e com reflexos na dimensão subjetiva constituída pela proteção da confiança e da certeza do direito. Assim é que a conclusão é, outrossim, que a sua natureza é complexa: deriva dela tanto uma dimensão objetiva, quanto uma dimensão subjetiva. A dimensão objetiva perfaz-se na aplicação da segurança no ordenamento jurídico. A dimensão subjetiva é a própria relação que esta mantém com os envolvidos na comunicação jurídica ou, no caso, os contribuintes e administrados. Neste sentido, a teoria de Robert Alexy restou confirmada no presente trabalho, e assim entendeu-se, com base na obra de Marcelo Neves, que tanto a teoria de Luhmann, quanto a de Robert Alexy se demonstram capazes de conciliação, ao se considerar que a teoria do último, com a diferença entre regras e princípios pautados no critério qualitativo.

e) Concluiu-se pela caracterização do conteúdo do princípio da segurança jurídica, após enfrentadas as diversas exposições doutrinárias, como tendo uma dimensão objetiva, voltada à estabilização e produção das normas do ordenamento jurídico, e uma dimensão subjetiva, voltada aos destinatários da norma e na observância desta, sendo relacionada com a certeza do direito e o princípio da proteção da confiança. Acerca destas dimensões estabeleceu-se análise pormenorizada desenvolvendo a estabilidade em suas nuances, especialmente temporais, e acerca da dimensão subjetiva, a forma como a certeza do direito denota segurança de orientação e a segurança de realização, bem como a proteção da confiança depende e se relaciona derivando da dimensão objetiva. A conclusão principal deste tópico é que a dimensão subjetiva deriva da objetiva na medida em que a certeza do direito se caracteriza diante da continuidade que pauta o sistema e a proteção da confiança na expectativa dos destinatários de que suas situações jurídicas subjetivas serão mantidas na medida em que se tenha a observância da norma jurídica anterior, que fora revogada.

f) Neste ponto, construiu-se a interpretação destes princípios de acordo com a teoria sistêmica. Assim é que se relacionou a dimensão objetiva com a capacidade do sistema em se auto-estruturar e a dimensão subjetiva com a capacidade do sistema em observar as suas

decisões ou reprodução dos seus elementos. Nesse diapasão, a certeza do direito e a proteção da confiança atuam como argumentos de primeira e segunda ordem, respectivamente. Os argumentos de primeira ordem visam a manutenção e observância das decisões do sistema, os argumentos de segunda ordem referem-se à capacidade de contestação à validade, aplicação e observância destas decisões por parte dos envolvidos na comunicação. Nesse sentido, o que se concluiu é que a proteção da confiança atua como argumento de segunda ordem que visa a manutenção de uma decisão anterior que suplante a nova decisão, menos benigna ao contribuinte que invoca a proteção com base na existência de uma confiança. Por sua vez, a certeza do direito diz respeito à manutenção das decisões, sendo argumento que de outro lado limita negativamente a mudança no sistema jurídico. A conclusão é que a caracterização das duas normas como argumentos de primeira e de segunda ordem permitem delimitar seus limites e alcances. Assim é que a certeza do direito possui um ônus argumentativo de estabilização e observância do sistema: enquanto perdurar a norma perdura a capacidade desta de manter-se vigente e atuando dentro do sistema, devendo ser observada e com o ônus argumentativo em face daquele que objetiva a sua superação. De outro lado, a proteção da confiança atua em momento lógico posterior, determinando que a decisão suplantada (norma revogada) ainda produza efeitos em relação ao que invoca a incidência da proteção. Assim é que a proteção da confiança sempre terá destinatário certo ou determinável e visará a manutenção de uma situação jurídica anterior.

g) A caracterização da segurança jurídica tributária na instituição dos tributos foi estudada em suas nuances. A primeira premissa é que o estudo da segurança jurídica tributária perpassa pelo estudo da segurança jurídica de modo geral, sendo esta aquela que é aplicável ao ordenamento como um todo. Esta caracterização ocorre na medida em que a segurança jurídica tributária nada mais é que a especificação da segurança jurídica quando aplicável ao Direito Tributário. A segunda premissa é que a especificação da segurança jurídica ocorre no Direito Tributário considerando as especificidades do poder tributário, que, como manifestação de poder, deve ser necessariamente modalizado pelo código binário jurídico com vistas a ter um exercício legítimo. É esta funcionalização da segurança jurídica visando a programação do poder tributário que a permite ser especificada perante este e, com isto, ser considerada um princípio especificado. Conclui-se que as tendências do poder tributário ao arbítrio e as suas notas conceituais, em especial a sua compulsoriedade, determinam que a segurança jurídica no campo tributário é específica na medida em que, de um lado, visa a contenção do arbítrio e, de outro, visa que a instituição das obrigações tributárias,

consequência direta da compulsoriedade, seja realizada de acordo com os estritos termos da segurança jurídica. E estes estritos termos querem dizer a observância tanto das regras que são modalizadas pela segurança jurídica quanto da observância desta em sua forma pura quando do trato das exceções permitidas pelo sistema jurídico às regras modalizadas. Portanto, a segurança jurídica se torna de observância precípua quando do exercício do poder tributário, sendo a conclusão que se faz que não é possível o poder tributário ser exercido sem a observância obrigatória e integral – no caso das exceções, a observância mínima, – da segurança jurídica.

h) Na análise da dimensão objetiva da segurança jurídica tributária se pontuou que quando da instituição dos tributos esta se manifesta como um conteúdo que diz respeito à legalidade, anterioridade e irretroatividade. Quanto à dimensão subjetiva esta se consubstancia na proteção da confiança do contribuinte e na segurança de realização e orientação realizada por este quando do exercício da atividade econômica demonstrativa da capacidade contributiva. Em seguida, de forma inicial, se se procedeu à análise da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade enquanto normas componentes da dimensão objetiva da segurança jurídica na instituição dos tributos. O foco principal deste tópico foi o entendimento das funções sistêmicas que estas se caracterizam. Assim é que se concluiu que a legalidade se caracteriza como síntese do poder político e instrumento veiculador de normas, sendo também compreendida sob o viés da auto-estruturação quando se considera a função da lei complementar. A conclusão acerca desta ainda abarcou a necessidade de que o exercício do poder tributário para ser legítimo e constitucional demanda, ao mínimo, a instituição da lei complementar exigida pela Constituição enquanto veiculadora das normas gerais de Direito Tributário e enquanto sistema de dação de conteúdo mínimo a este. Sem esta norma, hoje consubstanciada pelo Código Tributário Nacional, se torna impossibilitado o exercício do poder tributário, haja vista que este demanda a delimitação dos termos. Por fim, ponderou-se que a medida provisória é instrumento capaz de veicular uma resposta do sistema a uma irritação ou situação de urgência e relevância, sendo justificável somente nestes termos. A conclusão que se faz aqui é que, enquanto veiculadora de tributos, a medida provisória somente é passível de instituir estes se restar demonstrada a capacidade destes em atuarem enquanto instrumentos diante da situação de instabilidade sistêmica que a medida provisória visa debelar. Esta conceituação não se torna estranha à Constituição diante das categorias do empréstimo compulsório em situação de guerra e calamidade pública e o imposto extraordinário decorrente de uma situação de guerra que permitem denotar o idêntico regime

às medidas provisórias, que são pertencentes ao gênero de normas que veiculam instrumentos necessários à retomada da estabilidade sistêmica.

i) O exame da anterioridade ocorreu com a análise da anterioridade nas suas manifestações e como a segurança jurídica fundamenta cada uma das exceções que a anterioridade possui. O tema da irretroatividade analisou-se sob o aspecto da irretroatividade imprópria, invocável em algumas decisões do Supremo Tribunal Federal como permitida, haja vista a aplicação do enunciado sumular n. 584. Os temas abordados restringiram-se a determinar que a relação entre a anterioridade nonagesimal e a anterioridade de exercício, sendo caracterizada a anterioridade sempre como existente, haja vista que é regra que determina e regula a produção de efeitos da norma jurídica instituidora dos tributos. Acerca da irretroatividade se analisou a relação primeira que se tem entre a capacidade contributiva e a norma jurídica tributária, sendo esta, a norma jurídica tributária, figurando como pressuposto daquela. Assim é que a conclusão se subsume a determinar que a irretroatividade passa a operar na medida em que se desvela a capacidade econômica do contribuinte, haja vista que esta somente é caracterizável enquanto incidente uma norma, e, diante do período no qual a norma incide, a situação jurídica por esta determinada deve ser mantida.

l) O exame da dimensão objetiva se encerrou com a relação desta com a programação condicional. A programação condicional ou programa decisório condicional estabelece as condições mediante as quais uma decisão deve ser tomada pelo sistema para que esta decisão reste imunizada. Esta imunização ocorre mediante a caracterização de uma norma de patamar superior que determina à norma produzida as características que esta deve deter para que seja considerada imunizada, ou, em outros termos, válida perante a ordem constitucional. Assim é que a dimensão objetiva foi caracterizada como sendo uma programação condicional do poder tributário: o poder tributário somente pode se manifestar em um sentido inicial na instituição de tributos se atendidas as condições pontuadas na dimensão objetiva. De outro lado, isto possibilita o entendimento de questões como a imunização e a validade formal, que serão inicialmente atendidas se observada a dimensão objetiva da segurança jurídica. A conclusão disto é que o desatendimento das regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade gera, por si só, a inconstitucionalidade da exação, restando ao contribuinte o direito de não cumprimento da obrigação tributária, haja vista que esta é inválida, e, por consequência, não exigível. Esta conclusão é pautada em posicionamentos do Supremo Tribunal Federal reconhecendo que o desatendimento destas características gera, por si só, a nulidade do tributo instituído. Dentro disto, se tem que, igualmente, adotar como premissa que o tributo é pautado

em elementos conceituais e que a validade deste é pautada em seus requisitos, tal qual apontado no Código Tributário Nacional, é dizer, a lei é requisito de validade do tributo, não sendo a lei pura e simples, mas sim a lei que atenda às qualificações da anterioridade e da irretroatividade. Portanto, conclui-se que o desatendimento da dimensão objetiva gera, sempre, um tributo inválido, inconstitucional, logo, inexigível e sem a capacidade de gerar a obrigação tributária almejada.

m) O exame da dimensão subjetiva se iniciou com o questionamento acerca da existência ou não da proteção da confiança em relação à segurança jurídica e qual a relação desta com a segurança jurídica. Concluiu-se que a proteção da confiança é um princípio autônomo que se relaciona com a segurança jurídica quando da instituição dos tributos, porquanto esta fornece a base da confiança para o exercício da tutela da confiança, de outro lado a segurança jurídica é dependente da proteção da confiança porquanto sua dimensão objetiva carece de elementos que permitam-na ser considerada sob um caráter material, ou veiculador de valores. A conclusão é que, em que pese a autonomia dos princípios relatados, estes são relacionáveis sempre na instituição dos tributos. O exercício do poder tributário impescinde do atendimento à dimensão objetiva da segurança jurídica e da dimensão subjetiva veiculada pela proteção da confiança e certeza do direito. Assim é que a segurança jurídica se correlaciona com a proteção da confiança, podendo se conjecturar que os dois princípios estão consorciados, sendo aplicáveis em conjunto, em que pese as suas autonomias intrínsecas. Portanto, não se torna equívoco determinar que a segurança jurídica possua uma dimensão subjetiva pautada na proteção da confiança e na certeza do direito, haja vista que, em especial relacionado ao primeiro princípio, sua aplicação sempre se pautará em atender aos dois princípios.

n) A certeza do direito conceituou-se em tópico próprio sendo considerada pressuposta por elementos de segurança de orientação e segurança de aplicação. Sua relação com a dimensão subjetiva ocorre na medida em que a certeza do direito é característica do ordenamento jurídico que reverbera na esfera jurídica do particular. A segurança de orientação é a segurança própria do contribuinte diante da norma jurídica instituidora do tributo, com o conhecimento dos seus termos, das atividades que irão ser tributáveis, com o planejamento em si da sua conduta diante da existência de uma norma com potencial de onerar seu patrimônio. A segurança de realização diz respeito à aplicabilidade da norma tributária, bem assim dos seus regimes anexos, como a obrigação tributária acessória e a concessão de benefícios. Igualmente, o núcleo da segurança de realização é a certeza que a

tributação deve ser realizada nos seus estritos termos, sendo devida tão somente a prestação com os elementos determinados, a exemplo da alíquota ser única e da base de cálculo não ser variável de acordo com a incidência da norma. Em outras palavras, conclui-se que a segurança de realização é a segurança que o contribuinte tem que seu patrimônio, se for tributado, irá ser tributado de acordo com o quanto determinado pela norma jurídica. A certeza do direito, em um aspecto geral, denota ao sistema a continuidade das suas operações, funcionalizando como redundância do sistema, no sentido de que as decisões elaboradas por este devem ser observadas. De outro lado, a certeza do direito encarta-se como um dos pressupostos da proteção da confiança, na medida em que somente com a segurança de orientação se faz possível a existência da proteção da confiança.

o) A proteção da confiança restou apresentada como sendo composta dos pressupostos da base de confiança, confiança e exercício da confiança. Estes foram especificados de acordo com o tema da dissertação, apresentando-se a proteção da confiança quanto ao contribuinte em relação à oneração do seu patrimônio. A base da confiança é a própria norma jurídica instituidora do tributo, com seus regimes específicos; o exercício da confiança é o exercício das atividades do contribuinte pautando-se de acordo com o quanto estabelecido pela norma jurídica; e a confiança é a demonstração que o contribuinte demandou suas atividades pautado na confiança que a base normativa lhe proporcionou. Assim é que o desenvolvimento do tema visou a demonstração que atos de oneração por parte do Estado devem ser necessariamente voltados à proteção do contribuinte. A conclusão é que a demonstração de que a tributação ocorreu de forma indevida, deve-se restituir ou garantir a restauração do *status quo* do contribuinte por conta da existência de uma proteção da confiança que demanda a tributação nos termos em que se preserve a proteção do contribuinte, sendo esta o argumento de segunda ordem que visa suplantar e afastar a existência de uma decisão atual que revogue uma norma anterior benéfica ao contribuinte.

p) A conclusão acerca da proteção da confiança é que esta se instrumentaliza mediante os mecanismos de proteção da confiança com funções procedimentais e substanciais. Em relação aos primeiros têm por conteúdo a participação do particular nas decisões tomadas pelo ente político e, em especial, na mudança de orientação realizada pelo ente. Em relação aos últimos visam a restauração ou continuidade da situação jurídica do contribuinte sendo o seu critério de aplicação pautado na intensidade e capacidade de restauração desse *status quo*. A essência dos mecanismos de proteção da confiança é a tutela em face da mudança da situação jurídica, com a participação do particular contraditando-as, quanto à restauração da situação

jurídica anterior, modificada, reestabelecendo a situação jurídica, com vistas à manutenção da confiança. No Direito Tributário a instituição de tributos, em especial os de cunho finalístico, pode se valer da proteção da confiança na medida em que garanta tanto a tributação do patrimônio que se demonstre menos onerosa ou mais vantajosa em relação ao contribuinte, mediante a garantia das situações de benefício como a isenção, ou a garantia da finalidade inicialmente estipulada pelo tributo, com a garantia de que a situação fático-jurídica garantida pela finalidade do tributo seja mantida.

q) A conclusão principal do trabalho acerca da hipótese se confirma na medida em que a dimensão subjetiva e a dimensão objetiva da segurança jurídica funcionalizam-se como programações finalísticas e condicionais, respectivamente. Diante disto, se extraem outras conclusões. A primeira é que estas programações permitem que as dimensões da segurança jurídica se associem de forma conjunta, na medida em que a programação finalística é, igualmente, inserta na programação condicional. Neste sentido, a programação condicional deve atender à programação finalística, com vistas a tornar o conteúdo da instituição de tributos pautados na proteção da confiança, com atendimento aos caracteres próprios dessa, em especial aqueles que se consubstanciam nas atividades onerosas ao contribuinte e que são pautadas em planejamentos realizados em suas atividades. A programação finalística igualmente atende à programação condicional na medida em que esta programação determina as bases mediante as quais se desenvolve a certeza do direito e a proteção da confiança, sendo o programa finalístico pautado em desenvolver as normas produzidas em acordo com a confiança elaborada pelo contribuinte. A segunda conclusão é que a dimensão objetiva e dimensão subjetiva tornam-se uma só dimensão integral da segurança jurídica e, bem por isso, devem ser consideradas na aplicação perante os casos concretos. Enquanto nesta compete as bases para o exercício de uma garantia ou proteção ao contribuinte, desvelada, principalmente, quanto à proteção da confiança; àquela permite a dação de sentido, e neste ponto utilizou-se da teoria de variação, seleção e estabilização do sistema, para argumentar que a proteção da confiança constitui elemento que possibilita a evolução do sistema no caso de sua observância, e que o próprio sistema jurídico brasileiro encontra-se em vias de consolidar esta possibilidade haja vista que possui técnicas e procedimentos como a repercussão geral e a súmula vinculante que tem efeito de transformar em normas do sistema uma situação ocorrida em caso concreto. Demonstrou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que tal entendimento é possível e, em parte, vem sendo atendido na medida em que se considera passível de proteção as situações subjetivas do contribuinte quando

envolvam uma atuação estatal de fomento às essas situações. A conclusão acerca disto é que a aplicabilidade da dimensão objetiva conjugada com a confiança a ser tutelada acomete uma agregação de sentido e conteúdos. Em outras palavras, a dimensão objetiva faz derivar a proteção da confiança, que é sua dimensão subjetiva, sendo seu fundamento essencial, porém não sendo este fundamento obstáculo a que se considere a proteção da confiança sobrepondo-se à própria dimensão objetiva da segurança jurídica. Assim ocorre porque a dimensão objetiva tem função de programação condicional e esta é pautada, igualmente, em uma programação finalística que visa a proteção da confiança do contribuinte. A proteção da confiança permite a concessão de conteúdo à dimensão objetiva, traçando e permeando-a com garantias que incidem a partir da estruturação do sistema até a sua aplicabilidade. Assim é que a proteção da confiança relacionando-se com a dimensão objetiva perfaz a formação do sistema jurídico, mediante a expansão do sistema diante de casos concretos e situações que requerem uma operação sistêmica até então não existente.

REFERÊNCIAS

- ACOSTA, Eugenio Simon. **El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica**. Bolonia: Publicaciones del Colegio de España, 1985.
- ALESSI, Renato. **Instituciones de Derecho Administrativo**. Vol. 1. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1970.
- ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 164.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Comentários ao art. 62. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva.
- ARAÚJO, Valter Shuenquener. **O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado**. Niterói: Impetus, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/749zx5.pdf>>, Acesso em: 30 dez. 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário. In: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, V. 22, n. 85, jan/mar., 1985.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 339.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BAPTISTA, Patrícia. **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Administrativo**. 1. ed. CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014.
- BARROS, José Fernando Cedeño de. Disciplina das relações jurídicas decorrentes de Medida Provisória não Convertida em Lei no Sistema Constitucional Brasileiro, **Revista de informação legislativa**, v. 29, n. 115, p. 203-208, jul./set. 1992.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. Em Socorro da Obrigação Tributária: nova abordagem epistemológica. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário: Estudos Avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 13, p. 2-3, maio 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 13, p.1-6, maio 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.029. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n^a 4.140. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n^a 26.271. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.048. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n^o 24.268. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n^o 25.116. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n^o 25.116. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n^o 28.255. Relator: Ministro Ayres Brito. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo n. 794.802. Relator: Ministra Cármen Lúcia. **Diário de Justiça Eletrônico**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n^o 541.511. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça Eletrônico**

BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

BRITO, Edvaldo. Atividade Financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Martins; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de Direito Financeiro**. Volume I. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51-53.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015.

BRITO, Edvaldo. Princípio da Legalidade Tributária. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Org.). **Direito Tributário**: Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85-86 e 89.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho III**: Estudios de Derecho financiero. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CAIMES-BRUNET, Sylvia. Quelle consécration du principe de sécurité juridique en droit administratif français?. In: VAIIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; Dal POZZO, Augusto Neves (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: fórum, 2013.

CARNEIRO, Henrique Carvalho. Como participa a decisão jurídica na autopoiesis do Direito? Uma leitura a partir do Direito da Sociedade. In: CONGRESSO INTERNACIONAL EM HOMENAGEM A CLÁUDIO SOUTO, 2009, Recife. **Sociedade, Direito e Decisão em Niklas Luhmann**. Recife: Editora Universitária, 2009. 545 p. Disponível em: <https://www.ufpe.br/moinhojuridico/images/documentos/moinho_luhmann.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 98, p. 174. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Temas de direito constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Disponível em <www.sachacalmon.com.br>.

COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COELHO, Sacha Calmon. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Limitações ao poder impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

COELHO, Sacha Calmon. Norma e lei – Mudança jurisprudencial – Segurança jurídica e irretratatividade da norma judicial. In: COELHO, Sacha Calmon (org.). **Segurança jurídica**: irretratatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CORNEJO, Humberto Medrano. La tendencia inquisitiva em el Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CORSI, Giancarlo. Sociologia da Constituição. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 39, n. 1.

COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, v. 2, jun. 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 29 dez. 2015.

DELOS, Joseph Thomas. El problema de los fines del Derecho: su lugar en la filosofía del Derecho. In: DELOS, Joseph Thomas et al. **Los fines del derecho**: bien común, justicia, seguridad. Ciudad de México: Universidad Autónoma de México, 1981.

DERZI, Misabel. **Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado**. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 457 et seq.

DÓRIA, Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964.

Eduardo Moraes da Rocha A análise da súmula 584 do Supremo Tribunal Federal. **Revista CEJ**, Brasília, n. 50, p. 18-24, jul./set. 2010.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Estudos de Filosofia do Direito**: Reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. São Paulo: Atlas, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/81>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle do. **Medidas Provisórias**: novas reflexões. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47405/45307>>.

FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, 1973.

GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GONÇALVES, Guilherme Leite. Função interpretativa, alopoiese do direito e hermenêutica da cordialidade. **Direito e práxis**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 27

GONÇALVES, Guilherme Leite. Os paradoxos da certeza do direito. **Revista Direito Gv**, São Paulo, v. 2, n. 1, p.211-222, jun. 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 150. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 35-37.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**: Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**: Teoria General del Derecho Tributario sustantivo. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

JARACH, Dino. **Finanzas publicas y Derecho Tributario**. Madrid: Lael.

KELSEN, Hans. **El método y los conceptos fundamentales de la Teoría Pura del Derecho**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1933.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 81-82.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Poder tributário y tutela judicial efectiva. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Ciudad de México: Editorial Herder, 2005.

LUHMANN, Niklas. Law as Social System. In: **Northwestern University Law Review**, vol. 83.

LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 110

LUHMANN, Niklas. Operational closure and structural coupling: the differentiation of the legal system. In: **Cardozo Law Review**, 1992, vol. 13

LUHMANN, Niklas. **Poder**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 82-83.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 13

LUÑO, Antonio-enrique Pérez. La seguridad jurídica: Una garantía del Derecho y la Justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho de La Uned**, Madrid, v. 1, n. 15, p.25-38, jun. 2000. Semestral. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A lei complementar na Constituição de 1988. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito Tributário: Estudos Avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.

MANRIQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. **Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, v. 26, n. 1, p.477-516, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcw3850>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. **Revista CEJ**, Brasília, n. 27, p. 114-116.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 204.

MAYNEZ, Eduardo García. **Filosofía del Derecho**. Ciudad de Mexico: Editorial Porrúa, 2009.

MAYNEZ, Eduardo García. **Lógica del Concepto Jurídico**. Buenos Aires: Fondo de Cultura Econômica, 1959.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Estado de Direito e Segurança Jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1988.

MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves dal (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MORRIS, Charles. **Fundamentos de la teoría de los signos**. Barcelona: Paidós, 1985.

MULLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito I**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 109-110.

- NOVOA, Cesar García. Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributarial. **Dereito**, Santiago de Compostela, v. 22, n. 1, p.139-173, nov. 2013.
- NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- PACAUT, Marcel. A Europa pontifícia ou o tempo da Cristandade: Dissonâncias e contestações. In: GRIMAL, Pierre et al. **História Geral da Europa I**: A Europa das origens ao início do século XIV. Mira-sintra: Publicações Europa-américa, 1996. Cap. 4.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- 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. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7317>>. Acesso em: 30 dez. 2015.
- PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As normas constitucionais programáticas e a reserva do possível. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 193, p. 7-20, jan./mar. 2012.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo, Dialética, 2002, passim.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança no Direito Tributário. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos Humanos Fundamentais**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- RODRIGUES, Ana Cláudia Manso S. O. A medida provisória não convertida em lei e a edição de decreto legislativo. **Direito Público**. Porto Alegre, n. 1, p. 141-147, jul./set. 2003.
- RODRIGUES, Leo Peixoto. **Niklas Luhmann**: a sociedade como sistema, Porto Alegre: Editora Universitária da PUCRS.
- RIVAS de SIMONE, Diego Caldas. **Segurança Jurídica e Tributação**: da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

QUINTELA, Guilherme Camargos. **Segurança Jurídica e Proteção da Confiança: A justiça prospectiva na estabilização das expectativas no direito tributário brasileiro.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013