

Ives Gandra da
Silva Martins

(Coordenador)



Professor emérito das Universidades Mackenzie, Unip, Unifio, UniFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (Eceme), Superior de Guerra (ESG) e da Magistratura do Tribunal Regional – 1ª Região. Professor honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor *Honoris Causa* da Universidade de Craiova (Romênia), da PUCPR, da PUCRS e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio/SP. Fundador e Presidente honorário do Centro de Extensão Universitária (CEU)/Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS).

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS
SÉRIE CEU – LEX/MAGISTER Nº 04

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

**SEGURANÇA
JURÍDICA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

COEDIÇÃO



Escola de
Direito

IICS Instituto Internacional
de Ciências Sociais

LEX MAGISTER

Porto Alegre, 2016

Xarem Jureidini Dias

Copyright © 2016

Editoração Eletrônica: Editora Magister

Editor Responsável: Fábio Paixão

Capa: João Paulo Otsuka

Outubro de 2016



Todos os direitos reservados. É expressamente proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, sem prévia autorização do autor. (Lei 9.610, de 19.02.98 - DOU 20.02.98)

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

S456 Segurança jurídica em matéria tributária / Coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural Humberto Ávila. - Porto Alegre : Magister, 2016.

17x24 cm. ; 1010 p.
ISBN 978-85-85275-57-0
Série Pesquisas Tributárias (nº 4)

1. Direito tributário. 2. Impostos. 3. Grupos econômicos. 4. Leis e legislação. 5. Brasil. I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Ávila, Humberto. III. Série.

CDU 34:336.2(81)

Catálogo na publicação: Leandro Augusto dos Santos Lima - CRB 10/1273

Editora Magister Ltda.
Alameda Coelho Neto, 20 / 3º andar
91340-340 - Porto Alegre - RS
(51) 4009.6160 - www.editoramagister.com

Simpósios Anteriores

- 1976 – 1. Decadência e prescrição
- 1977 – 2. Contribuições especiais – Fundo PIS/Pasep
- 1978 – 3. O fato gerador do ICM
- 1979 – 4. Sanções tributárias
- 1980 – 5. Responsabilidade tributária
- 1981 – 6. Princípio da legalidade
- 1982 – 7. Base de cálculo
- 1983 – 8. Repetição do indébito
- 1984 – 9. Presunções no direito tributário
- 1985 – 10. Taxa e preço público
- 1986 – 11. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- 1987 – 12. Do lançamento
- 1988 – 13. Elisão e evasão fiscal
- 1989 – 14. Capacidade contributiva
- 1990 – 15. Lei complementar tributária
- 1991 – 16. IOF
- 1992 – 17. Contribuições sociais
- 1993 – 18. Princípios constitucionais tributários
- 1994 – 19. Decisões judiciais e tributação
- nº 1 1995 – 20. Crimes contra a ordem tributária
- nº 2 1996 – 21. O princípio da moralidade no direito tributário
- nº 3 1997 – 22. Tributação no Mercosul
- nº 4 1998 – 23. Imunidades tributárias
- nº 5 1999 – 24. Processo administrativo tributário
- nº 6 2000 – 25. Direitos fundamentais do contribuinte
- nº 7 2001 – 26. Tributação na internet
- nº 8 2002 – 27. Contribuições de intervenção no domínio econômico
- nº 9 2003 – 28. Direito tributário e reforma do sistema
- nº 10 2004 – 29. O princípio da não cumulatividade
- nº 11 2005 – 30. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica
- nº 12 2006 – 31. O princípio da eficiência em matéria tributária

30. Karem Jureidini Dias*

Muito nos honra o convite do ilustre Professor Dr. Ives Gandra da Silva Martins para participar do tradicional Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – IICS Escola de Direito, que em 2016 alcança sua 41ª edição.

A segurança jurídica foi tema de estudo de inúmeros doutrinadores da mais elevada estima no âmbito tributário, e recorrente em nossas pesquisas e publicações¹. A escolha do tema não poderia ter sido melhor, já que em ano de grave crise econômica inúmeros são os atentados à segurança jurídica, especialmente na esfera fiscal.

Passamos, então, aos questionamentos do Simpósio.

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

A Constituição brasileira de 1988 abarcou a segurança no rol de direitos fundamentais: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à *segurança* e à propriedade, nos termos seguintes”.

A segurança jurídica é um valor que orienta as condutas humanas²⁻³, mas também é uma norma que pode se manifestar através de regras e

* Advogada; Mestre e Doutora pela PUC-SP; ex-Juíza do TIT; ex-Conselheira do CARF e da CSRF/MF; Professora.

1 Entre outras obras: ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2011.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015. p. 180 e ss.

3 Nas palavras de Carvalho, a indefinibilidade comparece como elemento que reforça, nos valores, não poderem ser circunscritos semanticamente, atitude exegética inalcançável em decorrência da própria natureza do objeto-valor: é impossível traçar ou assinalar com objetividade os limites dos valores. Sua determinação depende do ponto de vista adotado por quem o enuncia (ideologia). Não há como produzir enunciação clara e concisa das propriedades que o determinam e o estabelecem em termos únicos, uniformes ou individuais. Tal providência somente ocorre ao teorizar os valores enquanto valores, elucidando, uma a uma, suas características, como vimos de proceder. Porém, escolhido um valor; tal como *segurança jurídica*, um dirá sobre *seu* conceito de *segurança jurídica*, que pode ser da mais diversa ordem, sem, contudo, cair em incorreções semânticas (*Direito tributário, linguagem e método...* cit. [nota 2 *supra*], p. 185-186).

princípios⁴. Tãmanha sua importãncia, muitos autores a colocam como sobreprincípio⁵.

Para Ávila, “o sobreprincípio da segurança jurídica é resultado da interpretação indutiva da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, significando o dever de busca de um estado de previsibilidade, confiabilidade e estabilidade”⁶.

A segurança jurídica é, ao fim e ao cabo, causa e produto do respeito aos princípios da legalidade (superlegalidade, reserva de lei, primado da lei); da tipicidade (inclusive na conformidade da lei com o fato gerador), da irretroatividade, da proibição de analogia, da anterioridade, tudo em prol da proteção à confiança do contribuinte⁷.

Noutro giro, a segurança jurídica é norma e valor que exigem a previsibilidade de coações normativas, pressupondo conduta regrada em um dos três modais deônticos – proibido, permitido ou obrigatório –, de modo a impedir a surpresa do administrado quanto às obrigações que lhe são imputadas⁸.

2) A clareza e determinação da lei tributária é uma exigência do princípio da estrita legalidade tributária? Em caso afirmativo, aplica-se o art. 11 da LC n° 95/98 para explicitar tal aspecto da estrita legalidade? Quais as consequências da obscuridade ou indeterminação da legislação tributária? O Fisco pode opor-se a isso com base no art. 3° da LINDB? E no caso de consulta formal: quais os critérios devem ser observados para caracterizar a dúvida da legislação (sob pena da sua ineficácia, de acordo com o art. 52, VI, do Decreto n° 70.235/72)?

A clareza e a determinação não são apenas uma exigência do princípio da estrita legalidade tributária, mas da própria segurança jurídica. A norma não se confunde com a redação de determinado artigo ou inciso, sendo o produto da interpretação do enunciado em conformidade com o ordenamento jurídico.

A clareza e a determinação da lei são corolários da segurança jurídica, pois permitem que o destinatário da norma absorve seu conteúdo e adote suas instruções, bem como assegura previsibilidade de comportamento não apenas do

4 V. a distinção entre regras e princípios proposta por Ávila, que ainda acrescenta a categoria postulados em *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método...* cit., (nota 2 *supra*), p. 285. No mesmo sentido ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 101-103.

6 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional...* cit., (nota 5 *supra*), p. 102.

7 Nesse sentido, *vide* também TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 427-445.

8 DIAS, Karen Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013. p. XVII.

indivíduo que interpreta a norma, mas também de seus pares. Daí a razão pela qual Ávila, ao estudar a segurança jurídica por seu viés “segurança de conteúdo”, afirma que, “se o direito serve para guiar pessoas, elas devem ter condições de saber o que ele significa”⁹.

A clareza exigida pela segurança jurídica não pode, porém, ser confundida com univocidade, visto que não há um único sentido possível, mas, sim, uma escala entre aquilo que é mais óbvio e aquilo que é mais contestável¹⁰.

Como já defendemos, o sujeito cognoscente, ao interpretar os textos legais, não está livre para lhes atribuir qualquer sentido. O mesmo se passa com o conhecimento do fato concreto: haverá sempre limites normativos a serem observados.

O direito regula as condutas intersubjetivas, tomando por objeto os eventos que ocorrem no mundo fenomênico. Um evento corresponde a um fato jurídico se vertido em linguagem competente, introduzida no ordenamento jurídico por procedimento e formalidade legal¹¹. É sempre o sistema jurídico que prescreve quais fatos são fatos jurídicos ou deixam de ser jurídicos – juridicização e desjuridicização do fático.

Se a incidência é consequência da aplicação da linguagem do direito positivo sobre a linguagem da realidade social, descrevendo um fato, que ocorrido no plano da realidade física social, faz nascer uma relação jurídica (Sa R Sp) entre dois sujeitos de direito, é necessária a existência de ato humano fazendo a subsunção e promovendo a respectiva implicação. Ou seja, um acontecimento qualquer da realidade social só existirá para efeitos de direito com o fenômeno da incidência jurídica e da aplicação do direito, a qual, por sua vez, pressupõe a descrição deste acontecimento em linguagem competente¹².

Partindo da própria fenomenologia da incidência da norma tributária, vemos que a aplicação do direito depende da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, devendo o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese da norma geral e abstrata¹³.

Também como já escrevemos, de se ressaltar o disposto nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O art. 109 é voltado à tarefa de positivação do direito na interpretação dos suportes fáticos colhidos para materialidade de incidência fiscal, lembrando que os efeitos tributários muitas vezes dependem de institutos, conceitos e formas naturalmente definidos pelo direito privatístico,

9 ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica...* cit. (nota 1 *supra*), p. 335.

10 ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica...* cit. (nota 1 *supra*), p. 336.

11 DIAS, Karen Jureidini. *Fato tributário...* cit. (nota 8 *supra*), p. 1.

12 DIAS, Karen Jureidini. *Fato tributário...* cit. (nota 8 *supra*), p. 5-6.

13 DIAS, Karen Jureidini. *Fato tributário...* cit. (nota 8 *supra*), p. 11.

devendo assim ser recepcionados. O art. 110 do mesmo *codex* é voltado à tarefa legislativa, definindo e delimitando competência tributária, nos moldes em que determinado pelo art. 146, III, da Constituição Federal.

A lei tributária define os respectivos efeitos fiscais, mas jamais pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pelas Constituições Federal e dos Estados ou leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias¹⁴. E da mesma forma a Lei Complementar nº 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, em seu art. 11, assevera que a redação das disposições normativas deve ser clara, utilizando as palavras e as expressões em sentido comum¹⁵.

Caminhando para uma análise mais abstrata e de cunho muito mais ideológico, procurando criar mecanismos para que o contribuinte exerça melhor sua tarefa de desonerar o Estado do lançamento e a fiscalização de diversos tributos, seria de esperar um sistema tributário mais simples e transparente, que viabilizasse a plena operacionalização das diversas obrigações (tanto principais quanto acessórias), até mesmo por aqueles que não são os detentores da *expertise* tributária¹⁶.

Com a prevalência dos lançamentos na modalidade de apuração por homologação, o administrador tem, na atualidade, por regra geral, a obrigação de proceder à própria constituição do crédito tributário e não raro de fiscalizar os demais que com ele se relacionam. Nessa tarefa que o sujeito exerce como *longa manus* do Estado, muitas vezes dúvidas imperam sob as mais diversas perspectivas, o que infelizmente tem comumente se resolvido apenas e tão somente quando o sujeito passivo é *a posteriori* autuado, sendo-lhe cobrado o tributo, acrescido de juros e multa e, por vezes, até cumulativamente sancionado pelo decorrente descumprimento de obrigações colaterais¹⁷.

A inobservância das regras previstas no art. 11 da Lei Complementar nº 95/98 não acarreta maiores consequências ao legislador, mas aos contribuintes que se veem diante da dificuldade de atender exigências legais, sujeitos à imposição de altíssimas multas, bem como o aumento dos custos para atender obrigações

14 DIAS, Karem Jureidini. Interpretação dos dispositivos constitucionais e os conceitos de direito privado: EC n. 33/2001 e a incidência ao ICMS na importação. In: PEIXOTO, Daniel Monteiro (Org.). *O direito tributário na prática dos Tribunais Superiores*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 343-370.

15 DIAS, Karem Jureidini. *Interpretação dos dispositivos constitucionais...* cit. (nota 14 *supra*).

16 DIAS, Karem Jureidini. Fazenda Pública e Secretaria do Tesouro Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 207.

17 DIAS, Karem Jureidini. A eficácia social do crédito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 408-9.

acessórias, como para manter um contencioso tributário cada vez maior e mais dinâmico. Isso sem mencionar os efeitos nefastos que tal cenário tem para a economia em geral e para a concorrência, na medida em que inibe a entrada de novos *players* nesse caos normativo tributário¹⁸.

Nesse contexto, descabe invocar as disposições do art. 3º da LINDB¹⁹, pois não subsumível à hipótese. Não se trata de desconhecimento da lei, mas da dificuldade de conformá-la ou interpretá-la com um mínimo de segurança possível. O enunciado permanece aberto a inúmeros resultados possíveis dentro do ordenamento jurídico. Como ensina Torres:

“A variedade de soluções possíveis, a velocidade de mudança das regras jurídicas, os espaços de discricionariedade dos aplicadores e a realidade cambiante e complexa definem um quadro de inúmeras dificuldades para uma garantia de plena segurança jurídica.”²⁰

Do nosso ponto de vista, a obscuridade ou a indeterminação da legislação tributária deve ser levada em consideração quando da imposição de multas, servindo como elemento atenuante ou para afastá-la *in totum*²¹. Tal consequência nos parece mandatória, pois no processo constante de “terceirização” da aplicação da legislação tributária cada contribuinte possui recursos e tempo escassos para conformá-la e escolher dentre as diversas interpretações uma possível, enquanto o Fisco pode comodamente aguardar o posicionamento de vários contribuintes e a partir de uma análise global verificar qual seria a “melhor” interpretação da norma.

Nessa toada, é de suma importância, como fonte de orientação fiscal e de fortalecimento da segurança jurídica, a edição de pareceres normativos e soluções de divergência com a maior celeridade possível, vale dizer, antes que o decurso de tempo agrave a situação daqueles que por falta de esclarecimentos equivocaram-se no cumprimento de obrigações tributárias ou colaterais²².

Nesse sentido, em relação à consulta, entendemos que os critérios para caracterizar a dúvida não devam ser dos mais rigorosos, expandindo a possibilidade de uma resolução de conflitos que não acarrete em expansão do contencioso, mas

18 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional...* cit. (nota 1, *supra*), p. 255.

19 “Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.”

20 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional...* cit. (nota 1 *supra*), p. 247.

21 Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que se tenta impedir. Estabelecida essa premissa, o direito deve buscar sempre a proporcionalidade na previsão da sanção e a adequação de sua aplicação ao caso concreto. Se observados ambos os requisitos, a sanção pode servir como importante instrumento de educação fiscal, além de minimizar a rejeição social ao crédito tributário constituído (DIAS, Karem Jureidini. *A eficácia social...* cit. [nota 17 *supra*], p. 418).

22 DIAS, Karem Jureidini. *A eficácia social...* cit. (nota 17 *supra*), p. 411.

no estreitamento dos laços de cooperação harmoniosa entre Fisco e contribuinte. Aceitamos que a descrição dos fatos, acompanhada de suas possíveis consequências jurídicas, a depender da interpretação que se adote, já seria o suficiente para caracterizar a dúvida.

Pelo exposto concluímos: (i) a clareza e determinação da lei tributária é causa e produto do primado da segurança jurídica; (ii) o art. 11 da LC nº 95/98, apesar de não possuir sanção específica, reforça a necessidade da clareza das normas jurídicas; (iii) a obscuridade da legislação deve ser considerada quando da imposição de penalidades, seja para atenuá-las, seja para afastá-las; (iv) não se trata de hipótese de aplicação do art. 3º da LINDB, pois não é caso de desconhecimento do enunciado legislativo; (v) as consultas formais deveriam ser mais exploradas, nesse sentido os critérios para caracterização da dúvida deveriam ser os mais brandos possíveis, admitindo-se, por dúvida, a descrição dos fatos e das eventuais interpretações das normas envolvidas.

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

No contexto atual há uma quase privatização da gestão tributária, pela proliferação de normas que determinam a cooperação do administrado para com o Estado. O administrado cada vez mais cumpre obrigações relativas à arrecadação e à fiscalização de tributos próprios e alheios²³, constantemente submetendo as mesmas informações ao mesmo ente tributário múltiplas vezes.

Ocorre que o sistema tributário brasileiro não se apresenta devidamente preparado para deixar a cargo do contribuinte tamanho ônus, na medida em que o que à primeira vista pode parecer tarefa fácil é, na verdade, um fardo quase insuportável para ser carregado apenas pelos contribuintes, mormente aqueles sem recursos para auxílio técnico específico e adequado. São diversos os entraves que podemos elencar ao pleno funcionamento dessa pretensão, tais como a complexidade das normas tributárias e das obrigações acessórias e as oscilações nos posicionamentos do Poder Judiciário e da própria Administração Pública sobre as controvérsias jurídico-tributárias²⁴.

O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 113, § 2º, que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. A redação do referido dispositivo combinado com

23 DIAS, Karem Jureidini. *A eficácia social...* cit. (nota 17 *supra*), p. 415.

24 DIAS, Karem Jureidini. *Fazenda Pública...* cit. (nota 16 *supra*), p. 211.

aquela do art. 96 do CTN²⁵ a princípio não deixa dúvidas quanto a possibilidade de outros veículos normativos, que não a lei estrita, criarem obrigações acessórias²⁶. Observa Takano:

“Portanto, age o princípio da legalidade como importante pressuposto para a instituição de deveres instrumentais, ainda que seja prescindível ato normativo com força legal para sua instituição. Em outras palavras, as normas de estrutura dos deveres instrumentais (conferindo, no mais das vezes, competência a um órgão da Administração para instituí-los), exigem lei em sentido estrito como seu veículo introdutor; enquanto que as normas de conduta de deveres instrumentais, isto é, aquelas que impõem prestações positivas ou negativas dentro da competência conferida por lei, poderão ter como veículos introdutores instrumentos infralegais, sujeitando-se ao princípio da legalidade do art. 5º, inciso II, da Constituição.”²⁷

A conclusão do autor faz sentido, pois caso a obrigação acessória não viesse acompanhada de uma sanção, sua eficácia seria muito baixa. Tal sanção normalmente é uma multa, que para fins fiscais recebe o mesmo tratamento do tributo, nos termos do art. 113 do CTN.

Por submissa à atividade administrativa, a obrigação acessória se curva aos princípios da razoabilidade/proporcionalidade²⁸, princípios constitucionais que limitam a liberdade do legislador²⁹.

Esta não é a oportunidade para examinar ao fundo as características do princípio da razoabilidade, por enquanto assumindo como premissa que é um método de controle dos atos do Poder Público, através da verificação, numa situação concreta, se um determinado ato estatal restringe um direito fundamental ou não³⁰.

25 “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

26 Pela dicção do art. 96 seria possível identificar, quando muito, uma primazia da lei para a imposição de deveres instrumentais, mas não uma absoluta obrigatoriedade. Trata-se de mera preferência, uma vez que seu enunciado, mesmo colocando a lei em primeiro lugar no rol de veículos normativos possíveis para se introduzir deveres instrumentais, afasta qualquer tentativa de se sustentar exclusividade desse instrumento normativo para tal mister (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários aplicação do art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional*. 15.09.2015. 273 f. Dissertação [Mestrado em Direito]. Faculdade de Direito de São Paulo – USP, 2015. p. 98).

27 *Limitações aos deveres instrumentais...* cit. (nota 26 *supra*), p. 100.

28 FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 268 e ss.

29 MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 301.

30 “PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA

Veja-se, por exemplo, o julgamento do Recurso Repetitivo 1.116.792/PB, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual se entendeu que subsiste a obrigação de apresentar a nota fiscal no deslocamento de bens do ativo imobilizado e de uso e consumo, ainda que o imposto não seja exigível, para fins de permitir que a autoridade fiscal averigue a veracidade da operação.

De outro lado a livre-concorrência é princípio que orienta a ordem econômica e financeira e, por isso, não pode ser desconsiderada como limite normativo à criação de obrigações acessórias³¹. Nesse sentido afirma Maito que:

“A imposição excessiva de obrigações acessórias complexas e custosas, que acarretam a necessidade de maiores controles por parte dos contribuintes, investimento em recursos humanos e tecnológicos, para facilitar o trabalho da fiscalização tributária, também pode ensejar o questionamento acerca dos efeitos negativos que tal circunstância provoca em termos de concorrência.”³²

Tal complexidade afeta principalmente os *players* menores no mercado, distorcendo a concorrência na medida em que os custos para o cumprimento de

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA. INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTS. 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194 DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL.

1. O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida ‘obrigação acessória’ não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade insitos no ordenamento jurídico.

2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam.

(...)

10. Isto porque, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e a proporcionalidade da norma jurídica que tão somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais.

11. Consequentemente, não merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a legalidade da autuação do contribuinte por proceder à remessa de bens (da matriz localizada em São Paulo para a filial da Paraíba) desacompanhados do documento fiscal pertinente.

12. Outrossim, forçoso destacar a incognoscibilidade da insurgência especial sob enfoque que demande a análise da validade da legislação local (Súmula nº 280/STF).

13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/08.” (Recurso Repetitivo 1.116.792/PB, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.11.2010, public. DJe 14.12.2010)

31 O estudo da relação entre tributação e concorrência foi objeto de estudo de BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição: série doutrina tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2001. v. 2.; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência: série doutrina tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 4.

32 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência...* cit. (nota 35 *supra*), p. 213.

obrigações acessórias (*compliance costs*) afetam indiretamente o processo de precificação, o que ressalta a importância de seu controle³³.

O próprio Código Tributário Nacional também impõe limites. A obrigação acessória deve ser imposta no interesse da arrecadação ou da fiscalização, o que significa dizer que o legislador não é livre para criar uma obrigação que não seja minimamente relacionada ou a arrecadação ou a fiscalização.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu tais limites à atribuição de responsabilidade nos autos do Recurso Extraordinário 603.191, Pleno, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgamento em 01.08.2011 e publicação no DJe em 05.09.2011, mas a cuja *ratio decidendi* aplica-se a imposição de obrigações acessórias:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11%. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Na substituição tributária sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o Fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o Fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. *A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.* 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e o recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos, forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, *a*, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

Em relação à cobrança da multa, importante ressaltar que, no julgamento do Recurso Especial 502.760, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ina-

33 V. o interessante estudo disponibilizado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP). Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>>.

plicabilidade da sanção quando o não cumprimento da obrigação acessória não acarretou prejuízo ao Fisco:

“TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFECÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTO. *PRO LABORE PAGO A EMPRESÁRIOS SEGURADOS. RECIBOS. ART. 32, I, DA LEI Nº 8.212/91.* 1. A Lei nº 8.212/91 exige, em seu art. 32, I, a confecção de folhas de pagamento referente à remuneração paga a todos os segurados a serviço da empresa. 2. *O procedimento administrativo é informado pelo princípio do informalismo, que tem como consectário o princípio do prejuízo (pas de nullité sans grief).* 3. A apresentação de recibos de pagamento efetuados aos segurados empresários, dos quais constem as informações elencadas no Decreto nº 356/91, art. 47, que regulamenta a citada Lei, elide a sanção por descumprimento da obrigação prevista no art. 32, I, da citada lei previdenciária. 4. Recurso especial a que se nega provimento.” (Recurso Especial 502.760/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.09.03, public. DJ 29.09.03)

Uma última observação deve ser feita: aqui estamos nos referindo a obrigações acessórias juridicamente falando, e não aquelas tentativas do Fisco de implementar um tributo através de uma suposta obrigação acessória, caso em que deveria ser implementada por lei estrita e em observância aos demais limites normativos impostos pela Constituição Federal.

Verificados os limites à imposição de obrigações acessórias, passamos a analisar se o não cumprimento de obrigação acessória justifica a cobrança de um tributo (obrigação principal) ou serve como condição para o gozo de um benefício fiscal.

Tratando-se de obrigação acessória razoável, que não onere demasiadamente o contribuinte e objetive a coleta de informação que não possa ser obtida de outra forma pela fiscalização, seu descumprimento poderia acarretar na cobrança da obrigação principal.

Isto porque usualmente é condicionado o aproveitamento de um determinado benefício fiscal ao cumprimento de uma obrigação acessória, nos termos propostos acima, que permita sua fiscalização objetiva.

Nessa linha de raciocínio, concordamos com Chiesa em relação a quem tem poder para criar a obrigação acessória. Assevera o autor que “a demarcação da competência para a criação de deveres instrumentais é decorrente da definição do campo impositivo de cada uma das pessoas políticas”³⁴.

Ressalvamos, apenas, que uma vez no curso do processo administrativo fiscal, verificado que o contribuinte fazia materialmente jus, pelo preenchimento

34 CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10. p. 41.

das condições, à determinado benefício fiscal, é possível o reconhecimento do efeito meramente declaratório do preenchimento da obrigação acessória.

Em resposta ao presente questionamento concluímos: (i) a estrutura da obrigação acessória deve ser veiculada em lei estrita, decorrência da necessidade de a sanção ser ali prevista, podendo o Executivo regulamentá-la em pormenores; (ii) são limites para a criação de uma obrigação acessória: a razoabilidade, a neutralidade concorrencial, que se manifesta nos custos de conformidade, e não se tratar de mera comodidade do Fisco, mas de exigência para a arrecadação ou a fiscalização do tributo; (iii) a multa correspondente deverá ser prevista em lei e a sua graduação depende do efetivo prejuízo ao Fisco; (iv) a obrigação acessória pode servir como condição ao gozo de um benefício fiscal, desde que razoável, não onere excessivamente o contribuinte e seja necessária para a fiscalização do referido benefício; (v) só tem poder para criar obrigação acessória o ente competente para impor o tributo a ser fiscalizado ou arrecadado; e (vi) comprovado o preenchimento dos requisitos legais para o gozo do benefício, é possível o reconhecimento do direito e do efeito meramente declaratório da obrigação acessória.

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

A hipótese de incidência é a descrição hipotética da norma abstrata, ao passo que o fato jurídico corresponde à versão jurídica da ocorrência concreta. No âmbito tributário, a hipótese de incidência corresponde à condição para incidência tributária, prevista na norma geral e abstrata. É o fato descrito na lei de forma hipotética e abstrata, capaz de gerar obrigação tributária após a positividade. Já o fato jurídico tributário é concreto, porquanto corresponde à ocorrência no mundo fenomênico, e se apresenta na norma individual e concreta, como pressuposto necessário e suficiente à exigência da prestação pecuniária individualizada. A eficácia jurídica provém da juridicização dos fatos, compondo fato e norma a mesma estrutura jurídica³⁵.

A tarefa da Administração Pública ou do administrado na constituição do fato jurídico tributário é vinculada, devendo promover a subsunção do fato ao conceito da norma imediatamente vinculante. Dizemos norma imediatamente vinculante porque é aquela extraída a partir da interpretação envolvendo as normas gerais e abstratas existentes no curso do processo de positividade que, em

35 DIAS, Karen Jureidini. O controle de legalidade dos lançamentos que requalificam fatos. In: IBET. *VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 721-22.

relação de includência, estipulam todos os elementos necessários à identificação não só dos signos da materialidade (pura) do fato jurídico tributário, mas de suas coordenadas de espaço e tempo, bem como dos elementos que impactam nos aspectos da obrigação tributária, aí se incluindo a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos envolvidos na relação³⁶.

A Constituição Federal foi clara sobre as hipóteses em que o legislativo poderia delegar ao Executivo a regulamentação de algum dos elementos necessários à identificação da hipótese de incidência. Não é possível subverter esta regra, ainda que em favor do contribuinte, pois sua excepcionalidade atentaria contra a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico e, em última instância, a segurança jurídica e a indisponibilidade do crédito tributário.

A impossibilidade de os contribuintes perceberem o mínimo grau de previsibilidade, decorrente de eventual aceitação de normas reguladoras infralegais, ainda que momentaneamente a seu favor, demonstra a desestabilidade sistêmica provocada por tais “benefícios” concedidos à margem da Constituição.

Nada obstante, importa lembrar que as normas de regulamentação são imediatamente vinculantes para a Administração Tributária, pelo que, pragmaticamente, a norma que diminuir a carga tributária, ainda que inconstitucional ou ilegal, enquanto assim não declarada, protege o contribuinte que a observar.

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

Primeiramente, cabe ressaltar que os membros do Judiciário são competentes para a conformação da obrigação tributária e, na medida em que interagem com outros agentes do sistema, fixam os limites normativos que devem ser respeitados pelo Executivo e pelo Legislativo quando da imposição e fiscalização tributária.

Nesse ponto retomamos o que já concluímos por ocasião do XXXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário quando, ao tratarmos da concomitância entre processo administrativo e judicial, verificamos que o sistema jurídico brasileiro adotou o princípio da jurisdição única e que a resolução de conflitos se configura como atividade típica do Poder Judiciário, na esteira da previsão constitucional do art. 5º, inciso XXXV³⁷.

36 DIAS, Karen Jureidini. *O controle de legalidade...* cit. (nota 35 *supra*), p. 722.

37 DIAS, Karen Jureidini. *Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF*: série pesquisas tributárias – nova série. São Paulo: RT, 2012. p. 319. v. 18.

Nesse sentido, as reiteradas decisões que declararam a inconstitucionalidade de leis que veiculavam benefícios fiscais do ICMS sem o aval do Confaz geraram uma expectativa no contribuinte de qual seria a consequência de aderir a tais programas, o que Ávila chama de confiabilidade e calculabilidade.

Como já dissemos, da mesma forma que “a mudança jurisprudencial provoca um déficit de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico”³⁸, podemos afirmar que “anda na outra mão da segurança jurídica e do desenvolvimento do país a insistência em tributar operações, fatos ou situações de forma não democrática, em desrespeito ao quanto já asseverado pelas Cortes máximas julgadoras (...). Tal prescrição assume pior feição porquanto feita em momento posterior à sedimentação da jurisprudência”³⁹.

Contudo, o problema deve residir apenas na atuação estatal. Havendo a forte possibilidade de o contribuinte ter, antes de qualquer declaração de inconstitucionalidade, decidido por investir na instalação ou na transferência do seu negócio para um determinado Estado, a fim de minimizar a carga tributária, deve ser respeitado que ele confiou na legislação e se onerou para dela usufruir.

Por esse motivo, feliz o pronunciamento da Ministra Ellen Gracie, nos autos da Ação Cautelar 2611/MG⁴⁰, de que “inconstitucionalidades não se compensam”. Na ocasião se discutiu a possibilidade de o Estado de Minas Gerais, *manu propria*, anular os seus efeitos mediante glosa de créditos relativa a operações estaduais efetuadas a partir do Estado de Goiás.

Assim, o tratamento a ser conferido entre os Estados não deveria onerar o contribuinte de boa-fé, justificando a anistia ou até a remissão. Mantemos, pois, nossa ressalva de que o contribuinte que se apoiou em lei ou outro ato administrativo válido não pode ser prejudicado pela Administração Tributária.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIESA, Clélio. *Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais*. In:

38 ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica...* cit. (nota 1 *supra*), p. 479.

39 DIAS, Karen Jureidini. *A eficácia social...* cit. (nota 20 *supra*), p. 412.

40 Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar em Ação Cautelar 2611/MG, Relª Minª Ellen Gracie, j. 07.05.2010, DJe 12.05.2010.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

DIAS, Karem Jureidini. A eficácia social do crédito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Fazenda Pública e Secretaria do Tesouro Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

_____. Interpretação dos dispositivos constitucionais e os conceitos de direito privado: EC n. 33/2004 e a incidência ao ICMS na importação. In: PEIXOTO, Daniel Monteiro (Org.). *O direito tributário na prática dos Tribunais Superiores*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. O controle de legalidade dos lançamentos que requalificam fatos. In: IBET. *VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF*. Série pesquisas tributárias – nova série. São Paulo: RT, 2012. v. 18.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Brasil: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência: série doutrina tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 4.

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários aplicação do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional*. 15.09.2015. 273 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito de São Paulo – USP, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

31. Thúlio José Michilini Muniz de Carvalho*

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

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

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

Primeiro, porque o referido postulado, como condição de possibilidade de realização de certos ideais de justiça social superiores, constituiu a força motriz para a idealização do Estado de Direito tal como o conhecemos. Segundo, porque figura, hoje, como elemento constitutivo – não escrito, implícito – do próprio Estado de Direito, enquanto princípio constitucional supremo^{1 2}. Daí afirmar-se que, no mundo ocidental, “a segurança jurídica é a finalidade próxima; [e] a finalidade distante é a justiça”³, configurando ambas a razão de ser do poder estatal.

O que acima se disse explica por que a segurança jurídica é um dos principais *topoi* do mundo ocidental. A adequada compreensão deste, de toda forma,

* Advogado militante em Direito Administrativo e Tributário; Bacharel em Direito pela PUC-SP.

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

2 “O princípio do Estado de direito, densificado pelos princípios da segurança e da confiança jurídica, implica, por um lado, na qualidade do elemento objectivo da ordem jurídica, a durabilidade e permanência da própria ordem jurídica, da paz jurídico-social e das situações jurídicas; por outro lado como dimensão garantística jurídico-subjectiva dos cidadãos legitima a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995. p. 374)

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