PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Guilherme Alves Jeangregório Rodrigues

O PRINCÍPIO-GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO E SUA APLICAÇÃO AO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DE EXONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS

Belo Horizonte
2015

Guilherme Alves Jeangregório Rodrigues

O PRINCÍPIO-GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO E SUA APLICAÇÃO AO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DE EXONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Flávio Couto Bernardes.

Belo Horizonte
2015

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Rodrigues, Guilherme Alves Jeangregório
R696p O princípio-garantia da segurança jurídica como função sistêmica do direito e sua aplicação ao controle concentrado de constitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS / Guilherme Alves Jeangregório Rodrigues. Belo Horizonte, 2015.
160 f.:il.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 2. Isenção tributária. 3. Inconstitucionalidade. 4. Teoria dos sistemas. 5. Garantia (Direito). 6. Controle da constitucionalidade. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.222

Guilherme Alves Jeangregório Rodrigues

O PRINCÍPIO-GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO E SUA APLICAÇÃO AO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DE EXONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Flávio Couto Bernardes.

_____

Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

_____

Karoline Marchiori de Assis - FDV

_____

José Adércio Leite Sampaio – PUC Minas

_____

Alessandra Machado Brandão Teixeira – PUC Minas
Suplente

Belo Horizonte, 08 de abril de 2015.

A DEUS,

por me tomar em Seus braços quando minhas pernas fraquejaram.

AGRADECIMENTOS

Eis a realização de um sonho! Os agradecimentos que expresso em palavras jamais representarão o verdadeiro sentimento que carrego em minha alma.

Agradeço aos meus pais pelo amor e apoio incondicional, sem os quais esse trabalho não seria concluído. Aos meus irmãos, agradeço a força e a alegria que me encanta e me motiva todos os dias. As minhas muitas ausências, saibam vocês, foram supridas pela constante saudade e o desejo de levar mais essa vitória para casa.

Agradeço à Carol, minha pedra preciosa, companheira e melhor amiga, pela torcida e pelo apoio sem limites. Os finais de semana nas bibliotecas e escritório, os carnavais perdidos, a insegurança do futuro, toda a renúncia, meu amor, agora começa a mostrar os frutos, os quais nós, juntos, colheremos para o resto da vida!

Ao professor Flávio Bernardes, agradeço pela amizade e pela orientação que já vem desde a graduação e se estenderá por toda a vida. Obrigado por acreditar sempre em meus projetos e por conduzir meu raciocínio jurídico de maneira profunda, coerente e precisa.

Agradeço também ao meu grande amigo e sócio Marcos Tadeu Soares dos Santos, mestre de todos os dias, pelo aprendizado e por nossos colóquios que transcendem as coisas desse mundo e nos remete ao início de nossa amizade, que já dura milênios.

A todos os meus amigos deixo o agradecimento por contribuírem, cada um a seu modo, para o engrandecimento da minha jornada profissional e pessoal.

Aos mestres da Faculdade Mineira de Direito, em especial aos professores José Adércio Leite Sampaio, Antônio Cota Marçal, Marinella Machado Araújo e Marciano Seabra de Godoi, cientistas brilhantes que compartilharam a luz do conhecimento comigo e inundaram meu espírito com o desejo de ensinar.

Disse, digo e direi sempre; sem vocês, a vida não seria tão maravilhosa!

RESUMO

Esta dissertação realizou um estudo sobre a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica às decisões declaratórias de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), tomando-se como elemento central o instituto da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. O objetivo central do trabalho foi identificar o papel do princípio-garantia da segurança jurídica no sistema jurídico brasileiro e de que maneira sua aplicação deveria ser efetuada pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões que analisam as exonerações fiscais do ICMS. Foi realizado um estudo analítico sobre as exonerações fiscais a partir da teoria geral do direito, e, especialmente, as relacionadas ao ICMS, com destaque crítico para os limites e possibilidades do fenômeno exonerativo. Também foi realizado um estudo analítico de dois referenciais teóricos, quais sejam, o conceito de função sistêmica para Niklas Luhmann e o conceito de princípio-garantia para Heleno Taveira Torres. Tais teorias se mostraram complementares para a compreensão do objeto proposto. Finalmente, analisou-se os institutos jurídicos relacionados ao controle concentrado de constitucionalidade, com atenção especial ao instituto da modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidades. A conclusão da pesquisa culminou na afirmação de que, a partir do relacionamento entre todos os conceitos estudados, a modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade do ICMS, por tratar especificamente da aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, o qual representa a função sistêmica do direito, deve sempre ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal. Concluiu-se, também, que o mencionado instituto sempre deverá ser aplicado com o objetivo de estabelecer efeitos prospectivos às decisões jurisdicionais que podem violar o próprio princípio-garantia da segurança jurídica e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: ICMS; exonerações fiscais; inconstitucionalidade; Teoria dos Sistemas; Segurança Jurídica; modulação de efeitos das decisões judicias.

ABSTRACT

This dissertation made a study about the application of the principle-assurance of legal certainty to decisions declaratory of unconstitutionality of tax exemptions on operations relating to the sales of goods and transportation services between states, cities and services of communication (ICMS), taking as central element the institute of modulation of the effects of the declaration of unconstitutionality. The central objective of the work was to identify the role of principle-assurance of legal security in Brazilian legal system and the way in which your application should be made by the Supremo Tribunal Federal (Brazilian Supreme Federal Court) decisions that analyze the tax exemptions of ICMS. It was carried out an analytical study of the tax exemptions from the general theory of law, and, in particular, those related to the ICMS, especially critical to the limits and possibilities of exonerative phenomenon. There was also an analytical study of two theoretical frameworks, which are, the concept of systemic function to Niklas Luhmann and the concept of principle-assurance to Heleno Taveira Torres. Such theories were complementary to the understanding of the object proposed. Finally, it was examined the legal institutions related to concentrate control of constitutionality, with special attention to the institute of the modulation effects of declarations of unconstitutionality. The conclusion of the research resulted in the assertion that, from the relation between all the concepts studied, the modulation of the effects of the declaration of unconstitutionality of the ICMS, specifically the application of the principle-assurance of legal certainty, which represents the systemic function of law, should always be examined by the Supremo Tribunal Federal (Brazilian Supreme Federal Court). It was also concluded that the institute should always be applied with the aim of establishing prospective effects of judicial decisions that may violate the principle-assurance of legal certainty and the fundamental rights of taxpayers.

Key-words: ICMS; tax exemptions; unconstitutionality; Systems Theory; Legal Certainty; modulation of effects of judicial decisions.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Participação do ICMS na composição da receita tributária recolhida pelo Estado de Minas Gerais..... 37

FIGURA 2 - Representação gráfica do princípio da não-cumulatividade..... 52

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Regra-matriz de incidência do ICMS..... 36

QUADRO 2 – Representação dos sistemas autopoiéticos a partir da teoria de Niklas Luhmann..... 61

LISTA DE ABREVIATURAS

Cf. – Conferir

Ed. - Edição

Ex. - Exemplo

Org. – Organizador

Rel. - Relator

LISTA DE SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art(s). - Artigo(s)

COFINS - Contribuição para o financiamento da seguridade social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária.

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

II – Imposto de importação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

Lcp – Lei complementar

PASEP - Programa de formação do patrimônio do servidor público

PIS - Programa de integração social

RE – Recurso extraordinário

REsp – Recurso especial

RICMS - Regulamento imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

RMS – Recurso ordinário em mandado de segurança

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO..... 13
1.1. Objeto..... 13
1.2. Justificativa..... 15
1.3. Objetivos..... 17
1.4. Metodologia..... 18

2. EXONERAÇÕES FISCAIS E O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBR EPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS..... 20
2.1. Norma jurídica..... 20
2.2. Aspectos da norma jurídica tributária..... 22
2.3. As exonerações fiscais a partir da perspectiva da teoria da norma tributária..... 27
2.4. A exoneração fiscal e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS..... 35
2.4.1. *A regra-matriz de incidência do ICMS*..... 35
2.4.2. *Exonerações fiscais do ICMS: Possibilidades e limites*..... 37
2.4.3. *As exonerações do ICMS em um contexto de crise: Guerra fiscal e a glosa de créditos de ICMS nas operações entre contribuintes localizados em diferentes Estados-membros*..... 48

3. O PRINCÍPIO-GARANTIA CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO..... 57
3.1. A teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann e a função do sistema jurídico..... 57
3.1.1. *Aspectos gerais da teoria dos sistemas sociais autopoiéticos*..... 57
3.1.2. *O direito como sistema social autopoiético*..... 65
3.1.3. *A função do direito a partir da teoria sistêmica de Niklas Luhmann*..... 74
3.2. O princípio-garantia da segurança jurídica a partir da teoria de Heleno Taveira Torres..... 79
3.2.1. *A opção metodológica: O positivismo metódico-axiológico*..... 80
3.2.2. *O conceito de princípio*..... 83
3.2.3. *Hierarquia dos princípios constitucionais a partir da positivação dos direitos fundamentais: A segurança jurídica como princípio-garantia do sistema*..... 86
3.3. A segurança jurídica como produto funcional das funções de proteção da confiança, certeza do direito e estabilidade sistêmica..... 90
3.3.1. *A função de proteção da confiança legítima*..... 91
3.3.2. *A função de certeza do direito*..... 98
3.3.3. *A função de estabilidade sistêmica*..... 106
3.4. O princípio-garantia da segurança jurídica como função sistêmica do direito.... 109

4. O CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL E O INSTITUTO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES JURISDICIONAIS DE CONSTITUCIONALIDADE..... 113
4.1. Os modelos de controle de constitucionalidade adotados pelo sistema jurídico brasileiro..... 113
4.2. O controle concentrado de constitucionalidade: A ação direta de inconstitucionalidade..... 115
4.3. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade..... 120

5. O PRINCÍPIO-GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO E SUA APLICAÇÃO ÀS DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EXONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS..... 134

6. CONCLUSÃO..... 146

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 150

1. INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo apresentaremos os pressupostos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Trata-se de importante conteúdo a ser explicitado pois identifica o recorte metodológico pretendido. Assim, apresentamos com precisão nosso objeto de análise, a justificativa para o desenvolvimento do trabalho, os objetivos que pretendemos com a realização da pesquisa e a metodologia utilizada.

1.1. Objeto

A pesquisa científica, seja na área das ciências naturais, seja na área das ciências sociais, tem como objetivo principal apresentar soluções possíveis para determinados problemas observados pelo cientista. Nesse sentido, todo trabalho científico deve partir de um problema, o qual foi observado pelo pesquisador e cujas expectativas de explicação já adotadas para aquela questão foram insuficientes (POPPER, 2004, p.15).

O problema por nós observado consiste, precisamente, na quebra da expectativa normativa dos contribuintes do ICMS que usufruem de exonerações fiscais daquele imposto declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Tal como analisamos no decorrer do trabalho, segundo a lógica normativa adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma afasta sua validade desde a entrada em vigor, é dizer, opera efeitos retroativos. Diante desse contexto, portanto, o problema que se apresenta centra-se na expectativa do contribuinte do ICMS que se beneficiou de determinada exoneração do fiscal e, repentinamente, vê-se privado daquele regime jurídico, devendo, inclusive, recolher aos cofres públicos os valores não pagos, acrescido de juros e correção monetária, e que não tenham sido extintos pela decadência.

A partir desse contexto observado, formulamos a seguinte pergunta para delimitar o problema objeto de nossa análise: *Em que medida deve-se preservar a expectativa normativa do contribuinte depositada na legislação que determina exonerações fiscais do ICMS, mesmo mediante a ulterior declaração de inconstitucionalidade da norma exonerativa pelo Supremo Tribunal Federal?*

Como hipótese para solução do problema proposto, apresentamos a seguinte proposição, a qual será validada ou invalidada ao final da pesquisa: *Considerando que, a partir da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, a função do sistema jurídico é garantir expectativas de normativas contrafaticamente, e que tal função é exercida no ordenamento jurídico brasileiro pelo princípio-garantia constitucional da segurança jurídica, o qual, segundo Heleno Taveira Torres, é o produto funcional das funções de certeza do direito, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima, afirma-se que todas as decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram inconstitucional norma exonerativa do ICMS em sede de controle concentrado de inconstitucionalidade devem ter seus efeitos temporais restringidos, para produção prospectiva de seus efeitos.*

A hipótese formulada acima, atendendo ao rigor científico, representa o conjunto coordenado de variáveis que foram analisadas no desenvolvimento da pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 141), as quais abarcam, inclusive, os referenciais teóricos adotados.

O trabalho foi elaborado tomando dois marcos teóricos[1] complementares. O primeiro deles, centrado em uma perspectiva sociológica de Teoria Geral do Direito, fixa-se na afirmação de Niklas Luhmann segundo a qual o Direito, enquanto subsistema autopoiético funcionalmente diferenciado da sociedade, tem como função garantir expectativas normativas contrafaticamente (LUHMANN, 1983, p. 187). Em complemento à perspectiva teórica de Niklas Luhmann, especificamente tratando do ordenamento jurídico brasileiro, indicamos como marco teórico próprio do direito positivo a afirmação de Heleno Taveira Torres segundo a qual, o princípio-garantia da segurança jurídica (que, como veremos, equivale à ideia de função do sistema jurídico de Niklas Luhmann), "tem como conteúdo as funções de certeza [do direito], de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário" (TORRES, 2011, p. 184).

Destacamos que tais referências não serão objeto de crítica pela pesquisa realizada. Com efeito, e para garantir a cientificidade do trabalho, os marcos teóricos adotados funcionam como elementos tido como verdadeiros, os quais, portanto, não serão questionados, mas tão somente analisados a partir de uma perspectiva descritiva, em atenção ao princípio lógico da inegabilidade dos pontos de partida, próprio do pensamento científico, o qual é, inclusive, aplicável ao estudo da dogmática jurídica (FERRAZ JÚNIOR, 2001, p. 48).

[1] Lembramos que o marco teórico consiste em uma afirmação teórica de determinado autor sobre um aspecto da realidade, pelo que não se pode confundi-lo com uma obra específica daquele teórico (GUSTIN; DIAS, 2006, p. 37).

Apresentado o referencial teórico, destacamos as variáveis que serão analisadas com o desenvolvimento da pesquisa. Limitamos nossa análise a partir do relacionamento das variáveis "função sistêmica do Direito" e "conteúdo do princípio-garantia da segurança jurídica", extraído do direito positivo brasileiro, com as variáveis referentes aos enunciados normativos constitucionais e infra-constitucionais que disciplinam a exoneração fiscal do ICMS e o controle concentrado de constitucionalidade, especificamente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI). Nesse contexto, as variáveis referentes à função sistêmica do Direito e ao conteúdo do princípio-garantia constitucional da segurança jurídica apresentam-se como variáveis independentes, é dizer, fatores determinantes dos resultados obtidos e elementos capazes de exercerem influência sobre as demais variáveis (legislação constitucional e infraconstitucional sobre o objeto de estudo), estas últimas qualificadas como variáveis dependentes, na medida em que serão avaliadas a partir da análise das primeiras.[2]

Em outras palavras, afirmamos que as conclusões obtidas pela análise dos referenciais teóricos à luz do ordenamento jurídico positivo (sobretudo em referência ao texto constitucional) a respeito da função do direito e do conteúdo do princípio-garantia da segurança jurídica influenciarão o modo pelo qual serão avaliados e interpretados os efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade de normas fiscais exonerativas do ICMS no controle concentrado de constitucionalidade.

Finalmente, destacamos que o objeto de análise proposto limitou-se aos aspectos da matéria envolvendo a relação entre o Estado-membro e o contribuinte do ICMS. Tal delimitação é de extrema importância uma vez que, como veremos abaixo, o tema das exonerações fiscais do ICMS afeta diversas dimensões do ordenamento jurídico, especialmente aquelas relacionadas ao federalismo e à chamada "Guerra Fiscal", sobre a qual tecemos breves comentários, mas que não constitui o elemento central de nossa pesquisa.

1.2. Justificativa

A realização da pesquisa centrou-se no fato de que, atualmente, muitos Estados-membros da federação concedem exonerações fiscais do ICMS para os contribuintes neles

[2] Sobre a conceituação de variáveis dependentes e independentes, tal como utilizado em nosso trabalho, cf. GUSTIN; DIAS, 2006, p. 37.

localizados ou que realizam operações que atraem a incidência da regra-matriz do ICMS em seu território.

Via de regra, os Estados-membros instituem exonerações fiscais do ICMS com o objetivo de atrair para seu território investimentos privados, com o objetivo de promover o desenvolvimento e crescimento econômico ou, simplesmente, o balanceamento das contas públicas.

Ocorre que, como demonstraremos no desenvolvimento do trabalho, tais exonerações fiscais encontram limites previstos na Constituição da República de 1988, especialmente a necessidade de estarem autorizadas por ato do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos do art. 155, §2º, XII, "g" do texto constitucional (BRASIL, 1988), o qual remete à disciplina da matéria tratada pela Lei Complementar nº 27/1975 (BRASIL, 1975). Essa limitação, contudo, não é sempre observada pelos Estados-membros.

Por outro lado, as exonerações fiscais do ICMS instituídas pelos Estados-membros, em sua maioria, estão amparadas por normas previstas claramente na legislação estadual, as quais são submetidas ao procedimento legislativo previsto nos respectivos textos constitucionais estaduais e, muitas delas, como veremos, chanceladas por ato administrativo do Poder Executivo estadual.

Diante desse cenário, o contribuinte-cidadão vê-se beneficiado por norma exonerativa do ICMS devidamente reconhecida pelo Estado-membro e chancelada, nos casos específicos, pelo Poder Executivo, situação essa de aparente regularidade normativa. Contudo, em sendo questionada a norma exonerativa perante o Poder Judiciário, abre-se a possibilidade de sua declaração de inconstitucionalidade e, consequentemente, a declaração de inexistência daquela norma desde sua entrada em vigor no ordenamento jurídico. A partir dessa situação, poderia o contribuinte, que confiou na aparente regularidade da legislação estadual, ver-se diante de uma dívida fiscal para com o Estado-membro em relação àquela parcela de tributo que deixou de recolher por força da legislação estadual, atualizado com juros e correção monetária, até o limite do prazo decadencial.

Essa situação apresenta-se extremamente gravosa ao cidadão, vez que pode comprometer todo seu planejamento financeiro, acarretando, inclusive, a fuga ou o congelamento de investimentos no Brasil. De outra sorte, a depender do valor a ser exigido do contribuinte, pode-se afirmar com segurança de que o montante poderia, inclusive, inviabilizar a manutenção e evolução das atividades comerciais.

Por outro lado, tal fenômeno, conhecido popularmente como "Guerra Fiscal", afeta sobremaneira as instituições que alicerçam a República, notadamente o instituto do federalismo. Com efeito, não obstante a certeza de que as exonerações fiscais do ICMS auxiliem no desenvolvimento regional (estadual), de igual modo não se pode falar em um desenvolvimento integrado e cooperativo entre todos os Estados-membros, elemento esse próprio do federalismo, vez que, nesse cenário, os entes federados instauram verdadeira competição entre si. Ademais disso, também os Municípios, aos quais é destinada parte da arrecadação do ICMS, são prejudicados pelas normas exoneretivas, não obstante integrarem o Estado federal com a mesma qualidade que os Estados-membros.

Em virtude desse contexto, a título de ilustração da relevância e atualidade do tema, destacamos que, no ano de 2013, apenas o Estado de São Paulo ajuizou oito Ações Diretas de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal questionando exonerações fiscais concedidas pelos Estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo e Mato Grosso[3].

Pensamos, portanto, que a relação entre o princípio-garantia da segurança jurídica e a declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS se apresenta como tema de evidente importância para o debate teórico, por apresentar-se como um problema atual e complexo, além de ter o poder de afetar sobremaneira os sistemas econômico e político da sociedade brasileira.

1.3. Objetivos

A pesquisa proposta teve como objetivo geral identificar em que medida as expectativas normativas dos contribuintes em relação às exonerações fiscais do ICMS devem ser salvaguardadas pela aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica como função sistêmica do Direito, em detrimento de eventual declaração de inconstitucionalidade daquelas exonerações no controle concentrado de constitucionalidade.

Para alcançar o objetivo geral acima indicado, perquirimos os seguintes objetivos específicos: (I) analisamos, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito, a regra-matriz de incidência tributária, bem como os instrumentos de exoneração fiscal previstos no

[3] Individualmente, foram ajuizadas seis ADIs contra decretos do Estado do Rio de Janeiro (ADIs 4929, 4930, 4931, 4932, 4933, 4934); uma contra decreto do Estado do Espírito Santo (ADI 4935) e uma contra decreto editado pelo Estado do Mato Grosso (ADI 4936). (BRASIL, 2013).

ordenamento jurídico brasileiro; (II) analisamos a teoria da diferenciação funcional do sistema jurídico de Niklas Luhmann, apontando seus principais elementos; (III) analisamos a teoria do princípio-garantia da segurança jurídica desenvolvida por Heleno Taveira Torres, com especial atenção aos seus aspectos funcionais, quais sejam, a certeza do direito, a estabilidade sistêmica e a proteção da confiança legítima; (IV) analisamos e descrevemos o modelo do controle concentrado de constitucionalidade adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro; (V) analisamos o instituo jurídico da modulação da efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999);; (VI) relacionamos os resultados obtidos com a análise dos referenciais teóricos adotados com o instituto da modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade especificamente em relação às exonerações fiscais do ICMS.

Vê-se que os objetivos propostos para o trabalho correspondem ao conteúdo geral esperado da elaboração de uma dissertação para a obtenção do grau de "Mestre em Direito", pois refletem domínio do conteúdo apresentado para estudo e sistematização das informações e resultados obtidos de forma coerente do ponto de vista científico, nos termos da orientação prevista no Parecer CFE nº 977/1965[4].

1.4. Metodologia

Inicialmente, delimitamos o universo da pesquisa ao estudo da declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS. Tal expediente foi por nós adotado para restringir o alcance epistemológico da pesquisa, reduzindo-se, assim, os elementos a serem analisados durante o desenvolvimento do trabalho. Para que pudéssemos expandir o universo a ser analisado, em relação às exonerações fiscais de outros tributos, por exemplo, teríamos, igualmente, que ampliar o estudo analítico desses outros objetos, com a finalidade de verificar se as conclusões seriam as mesmas ou se existem pontos diferentes a serem identificados, o que demandaria pesquisa mais extensa que aquela ora proposta.

[4] "9) *Do candidato ao mestrado exige-se dissertação, sobre a qual será examinado, em que revele domínio do tema escolhido e capacidade de sistematização*; para o grau de doutor requer-se defesa de tese que represente trabalho de pesquisa importando em real contribuição para o conhecimento do tema." (BRASIL, 2005, grifo nosso).

Para realizar a pesquisa, adotados como verte metodológica, a vertente jurídico-dogmática[5], por tratarmos de elementos internos ao sistema jurídico e com o objetivo principal de estabelecer conexões possíveis entre níveis hierárquicos diferenciados de estruturas normativas. Destacamos, em tempo, que a referência a um marco teórico de natureza essencialmente sociológica (mas também dogmático-positiva), como a teoria de Niklas Luhmann, não se apresenta incoerente com a vertente metodológica adotada. Como veremos, a própria ideia de função do sistema jurídico para aquela teoria parte do pressuposto de uma autorreferência sistêmica, pelo que a diferenciação funcional do Direito depende, necessariamente, da positivação das normas jurídicas em uma determinada sociedade.

O método de abordagem (tipo de raciocínio) a ser utilizado será o método hipotético-dedutivo, a partir de um procedimento jurídico-descritivo[6]. Assim, a partir de um conhecimento prévio, construído por meio do procedimento analítico de investigação[7] dos referenciais teóricos e dos enunciados normativos positivados, procuramos descrever uma teoria coerente capaz de relacionar a função sistêmica do Direito com o princípio-garantia constitucional da segurança jurídica. Identificada e delimitada a hipótese teórica, elaboramos uma reflexão crítica entre tal constructo e o problema objeto de estudo, com a proposição de soluções teóricas para o problema. Finalmente, elaboramos uma análise crítica dos resultados, com o objeto de testá-los frente ao ordenamento jurídico positivo e identificar se se apresentam coerentes com os pressupostos teórico-normativos escolhidos.[8]

A técnica utilizada para realização da pesquisa foi a análise de documentação indireta, especialmente a pesquisa documental (análise de leis, atos administrativos e acórdãos de órgãos do Poder Judiciário) e a pesquisa bibliográfica (análise e revisão bibliográfica relacionada aos referenciais teóricos e descritiva dos institutos jurídicos abordados)[9].

---

[5] Cf. GUSTIN; DIAS, 2006, p. 21.
[6] A respeito desse tipo de procedimento metodológico, cf. GUSTIN; DIAS, 2006, p. 29.
[7] Trata-se de um procedimento de decomposição e estudo pormenorizado dos elementos constituintes do objeto de estudo.
[8] Informamos ao leitor que os procedimentos descritos não se coincidem com a disposição dos capítulos deste trabalho, fato esse que não interfere na condução do raciocínio analítico-dedutivo realizado.
[9] Sobre a técnica aqui utilizada, cf. MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 157-168.

2. EXONERAÇÕES FISCAIS E O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

Neste capítulo, analisaremos a as exonerações fiscais, a partir de uma teoria geral do direito tributário, destacando elementos da norma jurídica e do fenômeno da incidência tributária.

Em seguida, e a partir das conclusões obtidas na primeira parte, faremos a análise da regra-matriz de incidência do ICMS e os limites e possibilidades de aplicação de exonerações fiscais ao mencionado imposto.

2.1. Norma jurídica

Apesar de sua reconhecida polissemia, a palavra norma, que tem sua origem na palavra latina de igual grafia, expressa, de um modo geral, a ideia de mandamento, prescrição ou ordem, além de possuir funções de conferir poderes, permissões ou derrogar outras normas (KELSEN, 1986, p.1).

Em última análise, e considerando que o direito é um sistema social que tem a função de reduzir a complexidade da sociedade garantindo expectativas de comportamento contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 181-221), as normas jurídicas se apresentam como um constructo que tem por função regular a conduta humana na sociedade (KELSEN, 1986, p. 113). Identificamos, portanto, que a norma jurídica é elemento fundamental constitutivo do sistema jurídico (LUHMANN, 2005, p. 64), sobretudo de seu ponto de vista funcional.

Destacamos, desde logo, que a norma jurídica é uma construção ideal e que não deve ser confundida com os enunciados normativos. Com efeito, um enunciado é o sentido de um ato de pensamento, é dizer, é a compreensão da leitura de determinados textos normativos. Por outro lado, as normas jurídicas são o sentido de um ato de vontade criador de comandos, mandamentos, intencionalmente dirigidos a uma certa conduta humana (KELSEN, 1986, p.34)[10].

[10] No mesmo sentido é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho e Flávio Couto Bernardes, com quem concordamos integralmente. Por todos, cf. BERNARDES, 2007, p. 41.

Nesse sentido, é possível afirmar que as normas jurídicas prescrevem condutas humanas, operando, assim, na dimensão deontológica da linguagem, a partir dos modais deônticos "proibição", "permissão" e "obrigação" (modalidades do operador "dever-ver") (VILANOVA, 1997, p. 72)[11].

Os modais deônticos, por sua vez, conectam duas partículas das normas jurídicas, largamente conhecidas como antecedente e consequente normativos[12], os quais formam a norma jurídica em seu aspecto fundamental. Estamos falando da conhecida expressão "Se A, deve ser B", a qual será analisada abaixo.

O antecedente normativo (também chamado de hipótese de incidência[13]) funciona como partícula descritora de um determinado evento possível de ocorrer no campo da experiência social, tratando-se, portanto, de uma proposição cognoscente do real, delimitadora de um conjunto de eventos (CARVALHO, 2011, p. 131). Nesse contexto, por exemplo, a regra-matriz de incidência do IPTU, enquanto norma jurídica, teria em seu antecedente normativa a descrição do fato que enseja a cobrança do IPTU, qual seja "ser proprietário de bem imóvel urbano no dia primeiro de janeiro de determinado exercício financeiro".

O consequente normativo, por sua vez, indica qual a conduta deverá ser tomada pelo agente, tomando-se como referência necessária a prescrição de um dos modais deônticos (permitido, proibido, obrigatório). No exemplo do IPTU acima apresentado, a consequencia da verificação factual da hipótese gera um dever, expressado pelo modal deôntico da "obrigação" de recolher o impostos aos cofres públicos de determinado Município.

A descrição do fato hipotético no antecedente da norma jurídica também pode consistir na descrição de um fato ilícito, ao qual também será imputado um consequente normativo. Aqui, estamos diante das normas sancionatórias, cujo antecedente normativo é, necessariamente, a violação de uma conduta previamente descrita na norma jurídica inicial.

---

[11] É bem verdade que o "der ser" é um operador lógico comum das proposições normativas, das quais o direito é apenas uma subclasse daquelas proposições (ao lado da moral, por exemplo) (VILANOVA, 1997, p. 71). Contudo, adotamos aqui uma perspectiva sistêmica segundo a qual Direito e Moral são dois sistemas sociais distintos, os quais possuem funções distintas e operam por meio de binômios distintos (o direito, por meio do binômio lícito/ilícito, e a moral, por meio do binômio moral/imoral. Sobre as distinções de operações com códigos binários na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, conferir, ainda que de uma perspectiva simplista, porém didática: GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p.62-65). Nesse sentido, adotamos aqui uma perspectiva metodológica do chamado "direito positivo exclusivo" que, dentre outras características, "afasta-se da necessidade de influências da moral na interpretação jurídica ou à construção da validade do sistema jurídico" (TORRES, 2011, p. 48)

[12] Outros termos são igualmente utilizados para identificar as duas partículas normativas acima apresentadas tais como, respectivamente, "suposto e mandamento, hipótese e tese, prótase e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor" (CARVALHO, 2011, p. 147).

[13] Segundo Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência "é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética". (ATALIBA, 2010, p.75)

A passagem de Hans Kelsen abaixo transcrita ilustra bem a qualificação das sanções:

> Sob uma *sanção* estatuída numa ordem normativa entende-se uma certa conduta face a um indivíduo, a qual é geralmente vista como um mal, o qual - conforme uma norma da ordem - deve ser causado a um indivíduo, se este - ou também um outro que com ele esteja numa determinada relação social - não se conduziu de uma forma correspondente à ordem. O infortúnio pode - como no caso das sanções do Direito - consistir na subtração, à força, de valores, como: a vida, a liberdade, bens econômicos e outros. (KELSEN, 1986, p. 171-172)

É interessante notar que tanto a norma jurídica positiva quanto a norma de sanção possuem a mesma estrutura lógica estática: o antecedente normativo conectado ao consequente normativo por um modal deôntico (CARVALHO, 2009, p. 55). Essa duas normas, contudo, formam uma unidade complexa, na medida em que o antecedente da norma de sanção é a negação (ou a violação) do consequente da norma positiva. Tem-se, portanto, a seguinte expressão: [Se "A", deve ser "B"] ⇨ [Se "não-B", deve ser "C"]. Em virtude dessa disposição lógica das normas, convencionou-se chamar a norma jurídica positiva de "norma primária" e a norma jurídica sancionatória de "norma secundária" (KELSEN, 1986, p. 181).

Apresentadas as noções fundamentais da teoria da norma jurídica, passaremos agora a analisar as normas jurídicas tributárias.

2.2. Aspectos da norma jurídica tributária

Vimos no tópico anterior que as normas jurídicas tem como objeto a prescrição de condutas humanas. Essa conclusão, certamente, também é aplicada às normas tributárias e às normas tributárias sancionadoras, as quais, logicamente, são espécies de normas jurídicas.

Inicialmente, destacamos que o conceito de tributo indicado no art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) diz literalmente que os tributos são "prestações pecuniárias compulsórias" as quais são exigidas pelo Poder Público para o custeio das mais diversas rubricas. Nesse sentido, é possível verificar que o tributo apresenta-se como uma obrigação patrimonial na qual estão relacionados contribuinte e Estado, relação essa que consiste na conduta humana, por parte do contribuinte, de dar obrigatoriamente dinheiro ao Estado[14].

[14] Nesse sentido cf. COÊLHO, 2010, p. 362.

Sobre essa questão, destacamos o entendimento de Flávio Couto Bernardes, amparado na teoria jurídica de Hans Kelsen, com o qual concordamos integralmente, pois que explicita, de maneira analítica, a natureza jurídica do tributo:

> A construção teórica desta área da ciência jurídica [direito tributário] pode ser embasada e logicamente explicada dentro de uma estrutura normativa exposta nos tópicos anteriores, possibilitando visualizar com nitidez a forma de inserção das norma de conduta e das normas sancionantes, como normas cogentes que impõem condutas positivas ou negativas direcionadas às partes integrantes da relação jurídica, que se instaurará pela realização da hipótese de incidência normativa.
> O tributo, como objeto do estudo do direito tributário, está diretamente relacionado com uma conduta do indivíduo que, uma vez realizada, acarretará o nascimento da chamada relação jurídica normativa, de cunho obrigacional e natureza tributária, que é a conduta descrita como hipótese de incidência normativa ou fato jurígeno. (BERNARDES, 2006, p. 94)

Tem-se, portanto, retomando o exemplo dado anteriormente, a seguinte norma jurídica tributária em relação ao IPTU: Se determinada pessoa for proprietária de bem imóvel urbano em Belo Horizonte no dia primeiro de janeiro de determinado exercício financeiro (A), obrigatoriamente (deve ser) pagará o IPTU ao Município de Belo Horizonte (B).

Por outro lado, a norma jurídica sancionadora também se apresenta como obrigação atribuída ao contribuinte em relação ao Estado. No exemplo acima tem-se: Se o IPTU não for devidamente recolhido ao Município de Belo Horizonte (não-B), obrigatoriamente (dever ser) o contribuinte deverá pagar uma multa (C).

Interessa-nos, agora, identificar quais são os elementos que integram as duas partículas normativas acima apresentadas.

As norma jurídicas tributárias apresentam determinados aspectos[15] que expressam as facetas daquelas normas. O antecedente normativa (hipótese), apresenta quatro aspectos, quais sejam: o aspecto material, o aspecto temporal, o aspecto espacial e o aspecto pessoal. O consequente normativo (comando), por sua vez, apresenta o aspecto quantitativo e o aspecto subjetivo.

O aspecto material do antecedente normativo é o núcleo aquela partícula da norma jurídica, na medida em que descreve o comportamento de uma pessoa. O aspecto material, portanto, sempre estará expressado por meio de um verbo ("ser", "ter", "estar" ou "fazer") e seu complemento. Trata-se, portanto, de um complexo de ações humanas escolhidas pelo legislador para serem reguladas pelo Direito.

---

[15] Em consonância com o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2003, p. 95), preferimos a utilização do termo "aspecto" para indicar os componentes da norma jurídica tributária na medida em que aquela palavra refere-se às muitas faces através das quais algo pode ser visto ou analisado.

A análise de tal aspecto, vale enfatizar, é de extrema importância no que toca à classificação dos tributos[16], matéria essa que, por sua vez, traz inúmeras consequências práticas, desde a instituição de determinados tributos (os requisitos para a instituição de impostos é diferente dos requisitos próprios da instituição das taxas) até sua incidência e posterior recolhimento.

A título de exemplo, o aspecto material da regra-matriz de incidência do IPTU seria "ser (verbo) proprietário de imóvel predial ou territorial urbano (complemento do verbo)".

O aspecto temporal, o qual está umbilicalmente ligado ao aspecto espacial, expressam a circunscrição do fato social descrito no aspecto material em um determinado espaço e tempo.

Também os aspectos temporal e espacial apresentam importância prática fundamental para o Direito Tributário, na medida em que expressam "quando" e "onde" ocorre o fato descrito no aspecto material. Tais informações tem implicações diretas na identificação do momento de ocorrência do fato imponível do tributo, momento esse que atrairá a incidência da regra-matriz[17], e que implicará fundamentalmente na aplicação das regras de prescrição e decadência, por exemplo. Por outro lado, o aspecto espacial tem relação direta, por exemplo, com a identificação da pessoa jurídica de Direito Público competente para a instituição e exigência de determinado tributo, na medida em que expressa o local de ocorrência do fato imponível[18].

Finalmente, o aspecto pessoal da hipótese normativa expressa a qualificação da pessoa que participa do mandamento material nuclear do antecedente normativo. Assim o "ser proprietário de imóvel predial urbano" está logicamente conectado a uma pessoa, quem seja, o proprietário daquele imóvel.

A importância desse aspecto no antecedente normativo pode ser verificada tomando-se, como exemplo, a técnica de tributação conhecida como substituição tributária (COÊLHO, 2003, p. 96). Tanto na modalidade regressiva quanto na modalidade progressiva, a substituição tributária é caracterizada pela indicação de uma determinada pessoa na prótase da

---

[16] Sobre a importância do tema tratado cf. CARVALHO, 2009, p. 180-187.

[17] Destacamos a importância dessa questão no que toca à concretização do fato imponível do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). Em termos fundamentais, a apuração do "acréscimo patrimonial", aspecto material da regra-matriz de incidência do IR, tal como preconiza o Código Tributário Nacional em seu art. 43 (BRASIL, 1966), está necessariamente vinculada a uma comparação entre dois períodos de análise patrimonial subsequentes, o que implica necessariamente em uma avaliação temporal da materialidade do fato. Nesse sentido, com mais detalhes sobre a questão apresentada, cf. QUEIROZ, 2004, p. 125-137.

[18] Vale conferir o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.117.121/SP (Submetido ao rito dos chamados "Recursos Repetitivos") sobre a competência dos Municípios para exigir o Imposto Sobre Serviços (ISS) em relação ao local do estabelecimento do contribuinte prestador ou o local de efetiva prestação do serviço (BRASIL, 2009).

regra-matriz de incidência, a qual pratica o fato ali descrito, e de uma outra pessoa na apódose da mesma regra-matriz, no aspecto subjetivo (que veremos abaixo), como efetivo responsável pelo recolhimento do tributo[19].

A análise do consequente da regra-matriz de incidência apresenta três aspectos, quais sejam: o quantitativo, o subjetivo e o procedimental. Aqui trataremos apenas dos dois primeiros, e deixaremos o terceiro para abordar no tópico seguinte, juntamente com outras considerações pertinentes à questão, as quais auxiliarão na compreensão do tema abordado.

O aspecto quantitativo do consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária tem como função indicar o *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos. Para cumprir essa função, tal aspecto é dividido em duas subpartículas de expressão numérica, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é o elemento que expressa a dimensão numérica do signo presuntivo de riqueza indicado no aspecto material da regra-matriz de incidência. Assim, no caso do IPTU apresentado acima, a base de cálculo do imposto, que tem como signo presuntivo de riqueza a propriedade de imóvel urbano, será o valor venal desse imóvel, nos termos do art. 33 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Veja que a base de cálculo tem papel fundamental para a caracterização da regra-matriz de incidência na medida em que tem a capacidade de "confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo" (CARVALHO, 2010, p.395). Assim, é a base de cálculo que efetivamente irá identificar se o aspecto material descrito na regra-matriz de incidência corresponde ao tributo a ser exigido. No nosso exemplo, se a base de cálculo do IPTU fosse o valor correspondente ao acréscimo patrimonial do contribuinte ocorrido entre o dia primeiro de janeiro de determinado ano e o mesmo dia do ano seguinte, momento no qual incidiria a regra-matriz daquele imposto sobre a propriedade (aspecto temporal), certamente haveria uma incongruência entre o aspecto material descrito no antecedente normativa e a base de cálculo indicada no consequente normativo, pelo que tal norma não poderia ser aplicada.[20]

O outro elemento do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência é a alíquota, tem como função indicar a fração da dimensão econômica abarcada pela norma de tributação

[19] Esse fenômeno da tributação pode ser verificado na incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) disciplinado, no Estado de Minas Gerais, no Anexo XV do Regulamento do ICMS mineiro (MINAS GERAIS, 2002).

[20] Parte dos cientistas do Direito Tributário afirmam que a base de cálculo seria o principal elemento da norma jurídica de tributação, verdadeiro núcleo da norma de tributação, tal como o fez Alfredo Augusto Becker (BECKER, 2010, p. 351).

que será efetivamente recolhida aos cofres públicos. No nosso exemplo, considerando que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, o tributo a ser pago, geralmente, será a multiplicação dessa base econômica por uma um alíquota percentual.

Finalmente, passamos a análise do aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência. Tal como o aspecto quantitativo, este aspecto é composto por duas subpartículas da norma de tributação, quais sejam, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Inicialmente, é importante lembrar que o tributo, tal como definido no Código Tributário Nacional, apresenta-se como relação jurídica obrigacional cujo núcleo é a transferência de propriedade de determinada riqueza do contribuinte para o Estado. Nesse sentido, contribuinte e Estado se apresentam como sujeitos de direitos e deveres na relação obrigacional, os quais são indicados na regra-matriz de incidência justamente no aspecto subjetivo da apódose normativa.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo, é dizer, exigir a efetiva prestação pecuniária descrita na regra-matriz de incidência. No Direito Tributário brasileiro, o sujeito ativo, via de regra, são as pessoas políticas da federação, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. No entanto, tal prerrogativa, chamada de "Capacidade Tributária Ativa" pode ser delegada a outros órgãos que venha a desempenhar de maneira mais eficiente tal mister[21].

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, por sua vez, é a pessoa de quem se exigi o cumprimentos das obrigações tributárias, sejam elas as obrigações principais (o pagamento do tributo propriamente dito) ou o cumprimento dos deveres instrumentais (as chamadas "obrigações acessórias", como a escrituração de livros fiscais e emissão de notas fiscais). Transcrevemos a conceituação elaborada por Paulo de Barros Carvalho:

> Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. (CARVALHO, 2010, p. 367).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, parágrafo único, ao qualificar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, apresenta duas modalidades distintas, sendo a primeira delas a qualificação do "contribuinte", indicando a pessoa que "tenha relação pessoal e direta

[21] Essa é a previsão do art. 7º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Vale destacar, contudo, que a capacidade tributária ativa não se confundo com a competência tributária dos entes federados. A primeira limita-se às funções de arrecadas, fiscalizar e aplicar a legislação tributária vigente; a segunda, refere-se à competência legislativa para instituir tributos, esta, indelegável.

com a situação que constitua o respectivo fato gerador", e a segunda a qualificação do responsável, pessoa essa que, "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (BRASIL, 1966).

2.3. As exonerações fiscais a partir da perspectiva da teoria da norma tributária

Vimos nos tópicos anteriores a caracterização das normas jurídicas e das normas jurídicas tributárias a partir de uma perspectiva da teoria geral do direito e da teoria geral das normas. Tal perspectiva, com efeito, possui evidente relevância científica na medida em que encerra elementos que podem ser utilizados para analisar as partículas fundamentais do sistema jurídico, garantindo, assim, uma análise mais precisa e generalizante.

A partir da exposição acima realizada, passaremos agora a analisar o fenômeno normativo exonerativo, o qual é possível verificar-se com largueza na seara do direito tributário.

Vimos que as normas jurídicas, enquanto constructos ideais que prescrevem uma determinada conduta, são compostas de duas subpartículas, quais sejam, a prótase normativa, que descreve um determinado fato do "mundo da vida"; e a apódose normativa, que estabelece uma consequência a ser implementada em virtude da ocorrência do fato descrito.

Além disso, afirmamos também, forte na teoria da norma jurídica de Hans Kelsen, que as normas jurídicas não se confundem com enunciados legais, previstos nas leis, decretos, regulamentos ou na própria Constituição. De fato, a norma jurídica é constructo ideal formado a partir da conjugação de diversos enunciados normativos, os quais se acoplam para caracterizar de maneira final e analítica, uma determinado fato.

Especialmente em matéria tributária, vimos que as normas jurídicas que instituem os tributos tem como hipótese a descrição de um fato jurídico de expressão econômica, e como consequente, a quantificação da obrigação surgida.

A partir dessa perspectiva, é possível afirmar que as exonerações fiscais são alterações legislativas que modificam a norma jurídica tributária em sua hipótese ou em seu consequente, desqualificando determinado fato econômico como fato jurígeno tributário ou alterando o valor a ser recolhido pelo contribuinte a título de tributo. Temos, então, uma séria

de dispositivos legais exonerativos que, conjugados com as normas de incidência, irão qualificar, em última análise, determinado fato tributário ou alterar o valor a ser pago.

Nossa posição é no sentido de considerar a incidência tributária enquanto fenômeno unitário, indivisível, no qual a norma jurídica é construída a partir da reunião de diversos dispositivos legais que tratam da determinada matéria em discussão.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, na esteira do posicionamento teórico acima mencionado, e com forte referência nas concepções fundamentais da teoria geral das normas, classifica as alterações legislativas em matéria tributária, afetas à exoneração fiscal, como alterações qualitativas e alterações quantitativas. Tal posicionamento teórico é claro e coerente com a corrente teórica acima exposta, com a qual concordamos pelos motivos já apresentados:

> As alterações que as leis tributárias provocam nas *hipóteses das normas de tributação* são *qualitativas*, porquanto, em última análise, qualificam ou desqualificam juridicamente os *fatos* (os fatos, então, são ou não aptos a "gerar" tributação, se e quando ocorrerem). Ao revés, as alterações que as leis tributárias ensejam nas *conseqüências* das normas de tributação são *quantitativas*, por isso que afetam apenas o *quantum* do *dever jurídico de pagar tributos*: no primeiro caso, o *efeito desqualificante* que as leis provocam nos "fatos jurígenos" impede a incidência do imperativo, e, pois, a *norma de tributação não incide.* Noutras palavras, não há obrigação. No segundo caso, os fato jurígenos, por isso que não afetados por nenhuma lei imunizante ou isentante, quando ocorrem provocam a incidência do mandamento da norma de tributação. Há obrigação. Apenas as condições para cumprimentos do dever tributário são alteradas para menos. (COÊLHO, 2003, p. 200).

Ainda segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, é possível classificar as exonerações tributárias em internas e externas (COÊLHO, 2003, p. 201). As exonerações internas seriam aquelas relacionadas às alterações provadas pelos dispositivos legais em uma das subpartículas da norma de incidência tributária, alterando a hipótese de incidência (exonerações qualitativas) ou o consequente normativo (exonerações quantitativas). As exonerações externas seriam aquelas que, após a incidência da norma jurídica tributária, excluem o contribuinte da obrigação do pagamento, tal como as remissões ou a devolução dos tributos pagos indevidamente (COÊLHO, 2003, p. 201).

As exonerações internas qualitativas podem ser subdivididas em imunidades e isenções.

O instituto jurídica da imunidade tributária está previsto na Constituição da República de 1988 tanto de maneira genérica, abarcando grande elenco de impostos previstos no texto constitucional[22], como também de maneira específica, indicando situações bem definidas[23].

A teoria do direito tributário parece não levantar muitas dissidências acerca da definição das imunidades tributárias ou da natureza jurídica desse instituto. Por todos, citamos a definição de Paulo de Barros Carvalho, a qual nos parece mais acertada e analítica:

> Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como *a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*. (CARVALHO, 2010, p. 234).

As imunidades, assim como os princípios constitucionais tributários, encerram evidente função de proteger valores caros à sociedade, como o princípio do federalismo, a liberdade de culto e o acesso à educação. Nesse sentido, parece correto atribuir a tais institutos a qualificação de direitos fundamentais dos contribuintes[24], os quais, por sua vez, gozam de especial proteção constitucional, comumente chamadas de "cláusulas pétreas", cuja impossibilidade de alteração está disciplinada no art. 60, §4º, IV do texto constitucional (BRASIL, 1988).

Vê-se, portanto, que as imunidades tributárias, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, operam como exonerações tributárias antes mesmo da instituição dos impostos pelas pessoas políticas de direito constitucional interno. Não obstante, a previsão das regras de imunidade necessariamente qualificam a hipótese de incidência dos tributos, descrevendo parte dos fenômenos que irão abarcar, ainda que atuem como limitação à competência tributária. Nesse sentido, parece claro que as regras de imunidade podem ser consideradas normas exoneretivas internas à estrutura normativa que a alteram na dimensão qualitativa, tal como exposto anteriormente.

As isenções, por seu turno, também alteram qualitativamente a hipótese de incidência tributária. Diferente das imunidades, as isenções não obstam o exercício da competência tributária; estão ambientadas na dimensão infraconstituicional e operam, do ponto de vista

---

[22] Como, por exemplo, a imunidade recíproca entre os entes federados, prevista no art. 150, IV, "a" da Constituição da República de 1988. (BRASIL, 1988)

[23] Hipóteses de imunidade do ICMS sobre as operações de exportação de mercadorias, prevista no art. 155, §2º, X, "a" do texto constitucional (BRASIL, 1988).

[24] No mesmo sentido, cf. GRUPENMACHER, 2011, p.168-179.

fenomenológico, com o impedimento da instauração da obrigação tributária (COÊLHO, 2003, p. 206).

A teoria do direito tributário mais tradicional, vinculada à letra do art. 175 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), apresentava a isenção como dispensa do pagamento do tributo originalmente devido[25] (SCHOUERI, 2012, p. 616). Em outras palavras, pensava-se a incidência tributária em dois momentos: I) No primeiro momento, a norma jurídica tributária incidiria, com o consequente surgimento da obrigação de recolher os tributos ao Estado; II) em um segundo momento, outra norma (a norma de isenção) "excluiria" a mencionada obrigação outrora surgida, dispensando o contribuinte de pagar o tributo.

Ao analisar a questão acima apresentada, em estudo pioneiro sobre o assunto, José Souto Maior Borges elaborou analítica teoria da isenção tributária, fundando sua pesquisa na dimensão fenomenológica da tributação. Segundo o mencionado pesquisador, a lei que determina uma isenção altera a hipótese de incidência tributária para excluir daquela subpartícula da norma jurídica pessoas, coisas ou atividades que, originalmente, seriam abarcadas pela norma impositiva (BORGES, 2011, p. 189).

A concepção teórica adotada por Maior Borges nos parece cientificamente acertada. De fato, a dinâmica da incidência normativa se faz a partir da construção total das normas jurídicas e simultânea verificação da ocorrência, no mundo dos fenômenos, se algum fato amolda-se à previsão legal[26]. Nesse sentido, realmente, não se pode qualificar a isenção tributária como modalidade de exclusão (ou dispensa) de tributo originalmente devido, pois que seria pensar a dinâmica de incidência normativa em momentos distintos, consecutivos, o que, do ponto de vista da teoria da norma jurídica aqui adotada, não se pode conceber.

A partir de toda a análise realizada acima, e tomando como referência a teoria da norma jurídica ora adotado, compartilhamos da conclusão final de Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo a qual, "[...] é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o *fato jurígeno* que *delineia, compõe, estrutura a hipótese de incidência da norma de tributação.*" (COÊLHO, 2003, p. 217).

Além dos dispositivos legais exonerativos que modificam a norma tributária em sua hipótese de incidência, indicadas aqui como alterações qualitativas da norma, vale ressaltar

[25] "Expressiva corrente doutrinária, contudo, encara a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Vale dizer que para estes, sem a nossa adesão, dá-se a obrigação, e nasce o crédito, mas o credor dispensa o pagamento" (COÊLHO, 2003, p. 206). Adotando o entendimento combatido por Sacha Calmon Navarro Coêlho, cf. FALCÃO, 1994, p. 63-67. e SOUZA, 1975, p. 97.

[26] De maneira objetiva, conclui José Souto Maior Borges que "a lei incide sempre que ocorre a hipótese de incidência ou suporte fático nela previsto e regulado" (BORGES, 2011, p. 176).

também o efeito exonerativo das alterações inseridas por dispositivos na composição do consequente normativo, é dizer, na subpartícula da norma que prescreve um mandamento. Especialmente em relação à norma jurídica tributária, a análise perpassa ao estudo das alterações da base de cálculo, da alíquota e dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Os dispositivos que alteram diretamente o consequente da norma jurídica tributária, especificamente a base de cálculo e a alíquota do tributo, são exemplos claros de exoneração fiscal. Com efeito, como vimos nos tópicos anteriores, é no consequente normativo que se forma a obrigação tributária, na qual verificação uma relação entre dois sujeitos (um credor e um devedor), e um valor a pagar, calculado mediante a multiplicação da base de cálculo pela alíquota. Nesse contexto, a diminuição do valor da base de cálculo e da alíquota, obviamente, acarretará a diminuição do valor do tributo devido originalmente.

Tratando-se de boa técnica legislativa, destacamos que "[...] as reduções de bases de cálculo e de alíquotas deveriam ser sempre parciais, porquanto as exonerações totais já são atendidas através das fórmulas insentantes e imunizantes" (COÊLHO, 2003, p.226).

Vimos que as isenções e as imunidades tributárias qualificam a hipótese de incidência normativa qualificando determinados fatos que não são tributados. Nesse contexto, certamente a isenção e a imunidade exoneram por completo determinado fato econômico. Diante disso, realmente não se apresenta uma boa escolha alterar o consequente normativo da norma jurídica tributária a tal ponto que a obrigação jurídica perca seu objeto, é dizer, tem como objeto o dever de pagar quantia igual a zero. Tal hipótese pode ser identificada a partir da análise de diversas normas que reduzem a zero a alíquota da norma jurídica tributária, largamente utilizada na legislação federal relativa ao IPI (imposto sobre produtos industrializados).

Sobre essa questão, vale transcrever passagem de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

> As regras que estipulam estas reduções totais nas consequências normativas - as leis contemplam tais hipóteses - atinge o objetivo econômico colimado, que é exonerar o contribuinte, mas são tecnicamente estropiadas, pois prevêem deveres sem conteúdo ou, o que é a mesma coisa, obrigações sem objeto. À luz da Ciência do Direito, a norma que prevê *um fato jurígeno criador de vinculum juris* entre dois sujeitos, em que o *solvens* nada deve ao *accipiens,* é, sem dúvida, uma norma incoerente, uma espécie de desperdício normativo, embora não chegue a ser um despautério. As coisas se passam mais ou menos assim: *B* pratica um fato, previsto em lei, que o torna devedor de *A.* Contudo, no momento de calcular monetariamente o valor da dívida de *B*, em prol de *A*, verifica-se que *é nenhuma* (ou a alíquota é "zero", ou inexiste base de cálculo). (COÊLHO, 2003, p. 226).

É bem verdade que do ponto de vista econômico o resultado das exonerações tributárias a partir as isenções ou das reduções de alíquotas e bases de cálculo a zero é o mesmo: o contribuinte não deve recolher quantia alguma ao Estado.

A técnica da "alíquota zero" ou da "base de cálculo zero", com efeito, parece ter suas raízes (e sua funcionalidade) nas questões relacionadas à políticas de intervenção do Estado na economia. O mais contundente indício dessa afirmativa centra-se no fato de que, segundo o texto constitucional, as alíquotas de determinados tributos podem ser alteradas por ato do Poder Executivo[27]. Tratam-se dos tributos comumente utilizados pelo Poder Público para regular a economia, como o II (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros), o IPI e o IOF (imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários).

> Em situações que exijam decisões rápidas em resposta à conjuntura, muita vez, é conveniente *não tributar temporariamente* dado produto. Isentá-lo para novamente tributá-lo e assim por diante demandaria tempo e submissão a princípios irredutíveis, tais quais o da legalidade e o da anterioridade da lei tributário em relação ao exercício da cobrança do tributo. Por ser "funcional" a técnica da alíquota zero, substitui com vantagem a isenção, se considerarmos que a Constituição permite ao Executivo variar as alíquotas por ato administrativo, sem prévia lei. (COÊLHO, 2003, p. 229).

Cabe aqui elucidar ponto de relevância teórica para precisar os conceitos utilizados. Vimos acima que as alterações dos elementos que integram o consequente da norma jurídica tributária possuem a capacidade de reduzir o valor a ser recolhido ao Estado a título de tributo. Essa redução, com efeito, pode chegar a zero, pelo que, apesar de verificada, fenomenologicamente, a hipótese de incidência de determinado tributo, nada haverá de ser recolhido aos cofres públicos. Nessas hipóteses, como vimos, do ponto de vista econômico, tais alterações produzem o mesmo resultado das isenções e imunidades.

Ocorre que a alteração no consequente da norma jurídica tributária pode acarretar redução parcial do pagamento do tributo. A essa situação fática tem-se dado o nome de "isenção parcial", como classificação dos tipos de isenção[28]. Essa nomenclatura, por seu turno, não nos parece acertada, mormente em virtude da referência teórica por nós adotada. Como vimos, a isenção é um instituto que refere-se à qualificação dos fatos previstos na

[27] Art. 153, §1º da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988).
[28] Por todos, cf. BORGES, 2011, p. 279-280.

hipótese de incidência da norma de tributação; nesse contexto teórico, ou a norma incide totalmente ou não incide, a ver com os fatos por ela descritos[29].

De outro turno, as alterações normativas que culminam em uma redução do pagamento do tributo não poderiam ser qualificadas como isenções; tais alterações qualificam elementos distinto na estrutura da norma jurídica tributária, atuam, em verdade, no consequente normativo. Daí a afirmação correta de José Souto Maior Borges de que "a isenção parcial consiste, mais propriamente, numa redução tributária" (BORGES, 2011, p. 279). Ainda segundo Maior Borges, "nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, porque o *fato gerador da obrigação tributária se produz*" (BORGES, 2011, p. 279-280).

Além das reduções diretas da base de cálculo e da alíquota, a tecnologia da tributação também contam com meio de redução indireta do valor a ser recolhido ao Estado a título de tributo; são as concessões de créditos presumidos e deduções tributárias.

Os créditos presumidos são instrumentos exonerativos próprios dos tributos incidentes sobre a produção e a circulação de mercadorias, os quais estão sujeitos, cada um a seu modo, ao princípio da não-cumulatividade[30].

Pela aplicação genérica do instituto da não-cumulatividade, a apuração dos tributos incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias (ICMS e IPI, por exemplo) obedece a uma lógica na qual o contribuinte se credita do imposto pago na operação anterior (compra) e lança um débito no momento em que vende a mercadoria comprada ou produzida[31]. Subtrai-se, então, o crédito do débito apurado, chegando-se ao resultado final do imposto devido.

O instrumento do crédito presumido, enquanto mecanismo exonerativo, cria para o contribuinte um valor de crédito não existente, fictício, o qual deverá ser abatido do débito apurado; assim, é possível excluir do valor devido parcela superior àquela efetivamente apurada pelo contribuinte, o que implica uma redução da exação.

Por seu turno, as deduções tributárias são institutos que também visam a diminuição do valor total devido ao Estado a título de imposto; trata-se de exclusões de determinadas rubricas na apuração do tributo. Aqui, vale a advertência feita por Sacha Calmon Navarro

---

[29] Nesse sentido, cf. COÊLHO, 2003, p. 237-238.

[30] Sobre o instituto jurídico da não-cumulatividade tributária, conferir a excelente obra de André Mendes Moreira "A não-cumulatividade dos tributos", especialmente às p. 329-426 que tratam especificamente do ICMS. (MOREIRA, 2012, p. 329-426).

[31] Trata-se da técnica de apuração dos impostos não-cumulativos denominada "imposto-contra-imposto", única técnica utilizada para apurar os tributos não-cumulativos brasileiros desde 1950 (MOREIRA, 2012, p. 74). Sobre as demais técnicas de apuração dos tributos incidentes sobre a circulação de riquezas, cf. MOREIRA, 2012, p. 57-104.

Coêlho (COÊLHO, 2003, p. 238-239), no sentido de que não se deve confundir as deduções tributárias instituídas a título de exonerações fiscais incentivadas com as deduções fiscais ordinárias, próprias dos tributos incidentes sobre riquezas líquidas, como a renda das pessoas jurídicas, por exemplo. As últimas são previstas na legislação tributária como elemento para aferir o fato tributável, que efetivamente corresponde à descrição do aspecto material da hipótese de incidência; as primeiras, por seu turno, apresentam-se como efetivos instrumentos exonerativos cuja finalidade é reduzir o tributo devido, é dizer, excluir parcela apurada a partir do fato tributável[32].

Também figura como exoneração fiscal o instituto largamente conhecido como "diferimento"[33]. O diferimento, próprio dos tributos plurifásicos e não-cumulativos, consiste na transferência do dever de recolher o imposto para a etapa seguinte da cadeia de circulação de mercadorias. Nesse sentido, tratando-se do ICMS, por exemplo, a entrada de uma mercadoria no estabelecimento de um contribuinte a qual foi contemplada com o instituto do diferimento não gera crédito para o adquirente, pois que não foi tributada na etapa anterior da circulação de mercadoria, deixando-se o recolhimento do tributo daquela etapa em momento posterior.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o largamente instituto conhecido como "diferimento", em verdade, consistiria em uma isenção localizada no meio da cadeia de circulação de mercadorias, culminando exatamente no mesmo efeito econômico-fiscal apresentado acima, apresentando-se mais coerente, do ponto de vista científico, utilizar-se da mencionada isenção para caracteriza o fato econômico-fiscal apresentado.[34]

Apresentadas as modalidades de exoneração fiscal, passaremos agora analisar a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, destacando, em seguida, os institutos que podem ser utilizados para promover exonerações fiscais relacionadas ao mencionado imposto.

---

[32] Claro exemplo de deduções tributárias exonerativas são as "depreciações aceleradas incentivadas" relativas à apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, instituídas com o objetivo de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, nos termos do art. 313 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda). (BRASIL, 1999).

[33] Terminologia utilizada, por exemplo, pelo Regulamento do ICMS de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2002) e pelo Regulamento do ICMS de São Paulo (SÃO PAULO, 2000).

[34] "Em regra, o *diferimento do pagamento do imposto* mais não seria que o *efeito* da isenção tópica ou da alíquota zero quando atuantes sobre *uma operação apenas da cadeia de circulação.*" (COÊLHO, 2003, p. 243).

2.4. A exoneração fiscal e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS

Neste tópico, analisaremos os institutos jurídicos relacionados às exonerações fiscais do ICMS, com a indicação dos limites e possibilidades envolvendo tal expediente. Finalizaremos o capítulo destacando as exonerações fiscais do ICMS em um contexto de crise, é dizer, em um contexto no qual as normas que integram o sistema jurídico e regulam o tema tratado são afrontadas.

2.4.1. A regra-matriz de incidência do ICMS

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Trata-se de uma importantíssima fonte de receitas para os mencionados entes da federação, vez que tem como objetivo gravar as operações de circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, previstos também no texto constitucional.

André Mendes Moreira, a partir da análise da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1996), apresenta interessante quadro sinóptico da regra-matriz de incidência do ICMS, representado abaixo:

Quadro 1 – Regra-matriz de incidência do ICMS

Hipótese de incidência	Consequência jurídica
Aspecto material: compra-e-venda de mercadoria (inclusive importação), prestação de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; **Aspecto temporal:** momento da saída da mercadoria, do desembaraço aduaneiro ou da prestação do serviço; **Aspecto espacial:** em qualquer lugar do território nacional e, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, no exterior; **Aspecto pessoal:** comercial, industrial, produtor, importador, prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal;	**Sujeito ativo:** Estados-membros e Distrito Federal; **Sujeito passivo:** comerciante, industrial, produtor, importador, prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; **Base de cálculo:** valor da operação, da prestação ou da importação, este acrescido de II, IPI, IOF, despesas aduaneiras, taxas e contribuições alfandegárias; **Alíquota:** a interna é livremente estabelecida pelos Estados, sendo em média 17% para as operações com mercadorias e transporte interestadual e intermunicipal e 25% para as prestações de serviço de comunicação; a interestadual é fixada pela Resolução do Senado Federal n. 22/89, sendo de 7% ou 12%, a depender do Estado de destino; **Quanto pagar:** o valor dos débitos abatidos dos créditos do imposto aos quais o contribuinte fizer jus; **Como e onde pagar:** previsto no Regulamento do ICMS de cada Estado.

Fonte: MOREIRA, 2012, p. 332.

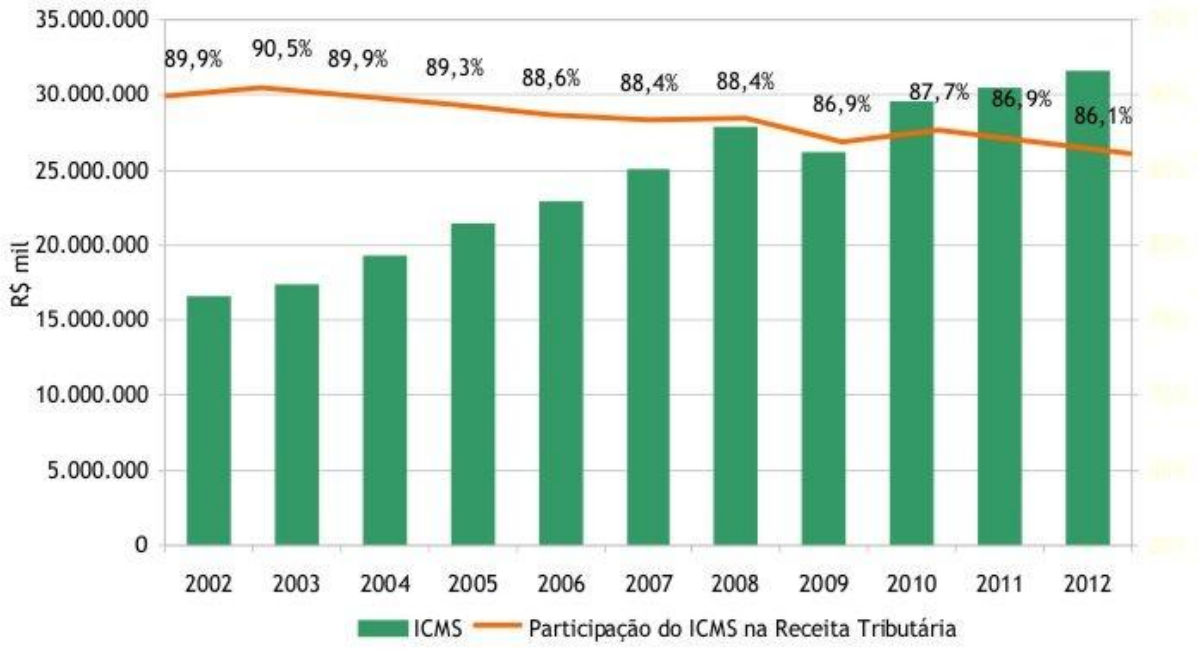
Não é o objetivo deste trabalho explicitar em detalhes todos os elementos que integram a regra-matriz de incidência. Tal empreitada, estudo descritivo e analítico de grande monta, não encontra espaço em um estudo que tem um objeto específico, qual seja, a análise das exonerações fiscais do ICMS e sua relação com o princípio da segurança jurídica na hipótese de declarações de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Logo, a indicação do contorno geral da regra-matriz de incidência do ICMS é suficiente nesse momento.

2.4.2. Exonerações fiscais do ICMS: Possibilidades e limites

O ICMS, enquanto imposto que grava a manifestação econômica de riqueza fundada na circulação de mercadorias e prestação de determinados serviços, apresenta-se como importante fonte de receita para os Estados da federação. A título de exemplo, apresentamos o gráfico evolutivo da participação do ICMS na composição da receita tributária recolhida pelo Estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2013):

Figura 1 - Participação do ICMS na composição da receita tributária recolhida pelo Estado de Minas Gerais



Fonte: MINAS GERAIS, 2013.

Ocorre que a tributação sobre o consumo no Brasil, incluindo as questões relativas ao ICMS, apresenta algumas inconsistências. A primeira delas refere-se à divisão dos impostos incidentes sobre o fenômeno do consumo, largamente conhecidos como "impostos sobre o valor agregado" em várias modalidades de tributos. Com efeito, o sistema constitucional gravou o consumo com tributos diferentes, e atribuiu competências legislativas também diferentes à instituição de todos eles. Podemos destacar a incidência tributária gravada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pelo Imposto de Impostação (II), e pelas contribuições ao PIS e COFINS (art. 153, I, IV e art. 195, I, "b", respectivamente, todos os

dispositivos da Constituição da República de 1988 - BRASIL, 1988), todos eles de competência da União; também sobre o consumo, especificamente de mercadorias e determinados serviços, a Constituição atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ICMS (art. 155, II - BRASIL, 1988); por fim, incidente sobre o consumo de serviços, o texto constitucional determinou a incidência do ISS, de competência dos Municípios (art. 156, III - BRASIL, 1988).

Constata-se, assim, que uma mesma manifestação de riqueza é gravada por várias exações, atribuída às diferentes pessoas políticas da federação. Tal constatação apresenta-se como indício de que o consumo, enquanto manifestação de riqueza, é elemento de interesse econômico no âmbito nacional. Outro indício que indica a constatação desse fato é a própria sistemática de tributação pelo ICMS em operações que transferem mercadorias entre contribuintes localizados em diferentes Estados da federação. Com efeito, em atendimento ao disposto no art. 155, §2º, VII da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988), que determina a fixação de alíquotas diferenciadas para operações interestaduais gravadas pelo ICMS, o Senado Federal, em 1989, editou a Resolução nº 22, na qual determinou a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) do ICMS incidente sobre as operações interestaduais com mercadorias entre contribuintes do imposto, e, especificamente para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a aplicação de uma alíquota de 7% (sete por cento) (BRASIL, 1989).

Vê-se, portanto, que a tributação sobre o consumo, e especificamente aquela realizada pelo ICMS, apresenta um evidente interesse nacional[35], fato esse que, necessariamente, demanda discussões mais aprofundadas do ponto de vista político para a instituição e alteração da legislação de regência. Com efeito, e tratando especificamente do imposto ora em análise, qualquer pequena modificação do regime jurídico do ICMS pode afetar sobremaneira os cofres públicos dos Estados-membros.

Diante desse cenário, a Constituição da República de 1988 optou por determinar à lei complementar a competência para tratar de regras gerais do ICMS, discriminando os pontos a serem abordados no art. 155, §2º, XII do texto constitucional (BRASIL, 1988), especialmente no que toca às exonerações fiscais (previsto na alínea "g" do dispositivo constitucional mencionado).

[35] Corroborando tal afirmativa, cf. CARVALHO, 2014, p. 48.

O mencionado diploma legislativo, recepcionado pela Constituição da República de 1988, consiste na lei complementar nº 24 de 1975 (BRASIL, 1975), a qual, segundo a orientação firmada há muito pelo Supremo Tribunal Federal, é o instrumento legal responsável por regular a matéria (BRASIL, 2011).

A partir dos dispositivos da lei complementar nº 24/1975, a teoria brasileira do direito tributário tem diferenciado os incentivos estatais, entendidos em seu sentido amplo, em três modalidades específicas, quais sejam: (a) os incentivos fiscais, (b) os incentivos financeiros-fiscais e (c) incentivos financeiros. Sobre essa qualificação, vale destacar a posição de Roque Antonio Carrazza:

> Anotamos que há três classes de *incentivos,* que precisam ser bem diferenciados, a saber: *a)* os *incentivos fiscais,* que se vinculam à regra-matriz de incidência tributária, suficientes para reduzirem oi eliminarem *diretamente* o ônus tributário (isenções, reduções de base de cálculo e alíquota, créditos presumidos, restituição etc.); *b)* os *incentivos financeiro-fiscais,* na forma de empréstimos, financiamentos e subvenções, que reduzem ou eliminam *indiretamente* o ônus tributário; e *c)* os *incentivos financeiros* posteriores à extinção da obrigação tributária e não vinculados ao ônus fiscal do ICMS. (CARRAZZA, 2012, p. 625).

A classificação elaborada por Carrazza nos parece satisfatória. As subdivisões apresentadas pelo mencionado pesquisador possuem o mesmo núcleo de significação, ou seja, expressam a mesma ideia de incentivo público ao setor privado como atrativo para a instalação de estabelecimentos econômicos (produtivos ou comerciais) ou deslocamento das operações econômicas para determinados territórios. No entanto, a maneira pela qual esse incentivo se dá é critério de diferenciação entre eles, haja vista que atuam em esferas diferenciadas. Nosso trabalho centra-se especificamente nos incentivos públicos relativos às exonerações fiscais, as quais afetam diretamente a regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

Ainda segundo o diploma legal em comento, para que sejam aprovadas exonerações fiscais do ICMS, compreendendo reduções de base de cálculo ou de alíquotas, devolução do tributo pago pelo contribuinte ou concessão de créditos presumidos do imposto, ou qualquer outro incentivo, há que haver a aprovação de um convênio entre os Estados-membros da federação.

Neste ponto, é possível identificar que a lei complementar nº 24 de 1975 identificou todos os elementos que interagem com a regra-matriz de incidência do ICMS e que efetivamente alteram a composição original do valor devido a título de imposto, com a redução da carga tributária.

O colegiado composto pelos representantes do Governo Federal e dos Estados-membros da federação, a partir de 1997, denominou-se Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), cujo regimento interno foi aprovado pelo Convênio ICMS nº 133/97 (BRASIL, 1998).

Dentre as atribuições do CONFAZ, nos termos do art. 3º, I do regimento interno (BRASIL, 1998), lista-se a competência para promover a celebração de convênios para a concessão de exonerações fiscais do ICMS, nos termos do já citado art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição da República de 1988 e dos dispositivos da lei complementar nº 24/1975.

Vale lembrar, que apenas a celebração de um convênio no âmbito do CONFAZ não institui exonerações fiscais do ICMS. Isso porque apenas aos Estados-membros é garantido o poder legislativo de, em última instância, instituir ou exonerar tributos de sua competência. Portanto, para que as exonerações fiscais do ICMS tornem-se válidas, é indispensável que exista lei estadual com a previsão. Os convênios, por seu turno, integram a primeira fase procedimental de elaboração da legislação que irá conceder a exoneração fiscal, consoante a acertada afirmação de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2014, p. 56-63)

A lei complementar nº 24/1975, em seu art. 4º, prevê que em quinze dias, contados da publicação do convênio, devem os Estados-membros, por meio do Poder Executivo, publicar decretos ratificando os termos acordados, para só então entrar em vigor os novos dispositivos legais. A nosso ver, essa previsão apresenta-se insuficiente para cumprir todo o mandamento constitucional de instituição das exonerações fiscais do ICMS. Isso porque a Constituição da República de 1988, posterior à lei complementar nº 24/1975, determinou expressamente que toda e qualquer exoneração fiscal deverá ser disciplinada por lei específica, que trate exclusivamente da matéria, vendando que o tema seja abordado tão somente por ato infralegal.[36]

Diante da esfera constitucional e infraconstitucional acima apresentada, não restam dúvidas de que as exonerações fiscais relativas ao ICMS demandam celebração de convênio perante o CONFAZ para que possam ser instituídas. Essa também é a conclusão de Roque Antônio Carrazza, a partir da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

[36] Art. 150. [...]§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988).

> Pois bem. Como é fácil perceber, a jurisprudência do *STF* pacificou-se para vedas a concessão de incentivos fiscais ou financeiros-fiscais *com base no ICMS*, sem prévia autorização por convênio, nos termos, diga-se de passagem, do disposto no art. 155, §2º, XX, "g" da CF.
> Por conseguinte, todos os benefícios fiscais (isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc.) e financeiros (subvenções, financiamentos para aquisição de bens a serem incorporados no ativo permanente, empréstimos para recolhimento do próprio tributo etc.) concedidos *com base no* ***ICMS***, devem ser veiculados por convênios, celebrados e ratificados por todos os Estados e pelo Distrito Federal (CARRAZZA, 2012, p.630).

Tal conclusão, por sua vez, não ameaça a competência legislativa e autonomia o dos Estados-membros, elementos próprios da ideia de "federação", princípio essa que constitui, inclusive, cláusula eternizada pela Constituição da República de 1988, em seu art. 60, §4º, I (BRASIL, 1988).

Segundo José Alfredo de Oliveira Baracho, é possível falar em uma "ideia federal" antes mesmo da concepção formal de Estado federal. Segundo o mencionado pesquisador, "a idéia federal é apontada nas sociedades políticas mais antigas, apesar de o Estado Federal, como conceito ou forma de organização, no entender de muitos, só tenha surgido com a Constituição Americana de 1787" (BARACHO, 1986, p. 11).

A concepção de Estado federal aparece, inicialmente, com a Constituição de 1981, que importou noções típicas do federalismo clássico norte-americano. A partir do mencionado texto constitucional, várias diplomas legislativos foram editados concedendo, cada qual, individualmente, contornos para o federalismo brasileiro. A concepção central presente em todos os textos políticos remete ao método horizontal de repartição de competências, divididas entre poderes enumerados da União e poderes reservados aos Estados-membros.

Portanto, tem-se na competência executiva e legislativa o cerne da ideia do federalismo. Essa ideia, por sua vez, também encontra limites no sistema jurídico. Com efeito, para além de um Estado federal, é dizer, além de garantir a autonomia legislativa e executiva de cada membro da federação, o atual texto constitucional também chancela uma concepção de centralidade e, especialmente, de cooperatividade entre as unidades federadas. Logo, em matérias que implicam inequívoco interessa nacional, como é o caso da tributação pelo ICMS, como vimos acima, optou-se por limitar a autonomia dos entes federados em prol da unidade harmoniosa da federação tomada como um todo.

> Verifica-se, pois, que a técnica de repartição de competências, inclusive quanto àquelas definidas, constitucionalmente, como exclusivas ou privativas de cada qual das entidades federadas, atende a uma tendência sempre de maior entrosamento ente elas, a uma acomodação de competências mais que a uma disputa de funções, a uma

> composição de atribuições mais que a uma exclusão de atribuições. É o reflexo do federalismo de equilibrado ora buscado (ROCHA, 1997, p. 244).

Daí a necessidade de se disciplinar o Estado federal no texto constitucional, com o destaque de sua fundamental importância para a harmonia e coerência na repartição das obrigações públicas. Esse fato, indiscutivelmente, apresenta-se como elemento que influenciou a caracterização do Estado federal como cláusula imutável do sistema jurídico brasileiro.

> A Constituição Federal como responsável pela repartição de competências, que demarca os domínios da Federação e dos Estados-Membros, imprimirá ao modelo federal que ela concebeu ou a tendência centralizadora, que advirá da amplitude dos poderes da União, ou a tendência descentralizadora, que decorrerá da atribuição de maiores competências aos Estados-Membros. Por isso, a repartição de competências é encarada como a 'chave da estrutura do poder federal', 'o elemento essencial da construção federal', 'a grande questão do federalismo', 'o problema típico do Estado Federal'. (HORTA, 1995, p. 349)

Dentre as competências outorgadas aos Estados-membros, aquela relativa à instituição e cobrança do ICMS tem destaque fundamental para este trabalho. Vimos que, apesar da importância do federalismo para a formação e consolidação do Estado brasileiro, a própria Constituição cuidou de limitar a autonomia legislativa dos entes federados, valendo-se de critérios teoricamente coerentes para fazê-lo.

A competência para a instituição do imposto objeto deste estudo está prevista no art., 155, II do texto constitucional (BRASIL, 1988). Essa previsão, por sua vez, abarca tanto a competência impositiva quanto a competência exonerativa; em outras palavras, aos Estados-membros é atribuído o poder-dever de instituir ou exonerar as operações gravadas pelo ICMS.

Ocorre que, como vimos acima, a competência tributária exonerativa encontra limites no texto constitucional, sem, contudo, extinguir a forma federal de organização do poder e dos deveres estatais. Um desses limites é a própria necessidade de celebração de convênio, em âmbito nacional, para a instituição de exonerações fiscais do ICMS. Trata-se de uma opção do legislador constituinte para garantir o aspecto de unidade à distribuição de competência legislativa relacionada à imposição tributária.

Em relação aos diplomas legislativos que prescrevem exonerações tributárias, verificamos que muitos deles indicam claramente a redução da carga tributária aplicável a todos os contribuintes, indistintamente. Tratam de exonerações gerais que abarcam operações objetivamente descritas na legislação de regência, a qual o contribuinte pode simplesmente aplicar para valer-se da benesse fiscal. Exemplo claro dessa espécie de exoneração são as

hipóteses consolidadas no "manual de diferimento, ampliação de prazo de recolhimento, suspensão e de incentivos e benefícios de natureza tributária" do Estado do Rio de Janeiro, previsto no Decreto nº 27.815/2001 (RIO DE JANEIRO, 2001). Na mesma esteira é a legislação geral sobre isenções prevista no Regulamento do ICMS do Estado do Mato Grosso (Decreto nº 2.212/2014), notadamente no Anexo IV (MATO GROSSO, 2014).

Por outro lado, existem também hipóteses em que as exonerações fiscais se dão de maneira individualizada e desde que o contribuinte atenda a determinados requisitos previstos na legislação. Além disso, frequentemente verificam-se hipóteses de alteração da legislação tributária para facilitar a apuração e o recolhimento do ICMS, casos esses conectados às obrigações acessórias. Tratam-se dos comumente chamados "regimes especiais de tributação".

Os chamados regimes especiais de tributação são regimes jurídicos específicos para determinado segmento econômico ou operação, os quais englobam normas tributárias diferenciadas do regime jurídico tributário geral, aplicado a todos os contribuintes. Tais regimes abarcam tanto as normas relativas à obrigação principal quanto as normas afetas aos deveres instrumentais.

> Os 'regimes especiais' se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo exceções às regras da sistemática ordinárias de fiscalização e arrecadação. Representam formas para a otimização dos fins das normas tributárias, aparecendo como flexibilizações que permitem a melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária (CARVALHO, 1996, p. 97).

Dentre os diversos regimes especiais previstos na legislação brasileira, em todas as esferas da federação, podemos citar, por exemplo, as várias modalidades previstas no Anexo XVI do regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2002), ou os regimes de admissão temporária de bens estrangeiros no território nacional, previsto nos arts. 353 a 382 do regulamento aduaneiro (BRASIL, 2009).

Ponto importante para a pesquisa ora proposta centra-se no fato de que, via de regra, os regimes especiais de tributação são concedidos a partir de atos administrativos da Administração Tributária. Com efeito, para perceber as benesses de determinado regime tributário diferenciado, os contribuintes devem apresentar ao ente tributante uma série de requisitos fáticos, muitos deles ligados a investimentos, ampliação de suas atividades e geração de empregos, para se adequarem ao regime tributário pretendido.

Tais atos, longamente estudados pela teoria do direito administrativo, são analisados a partir de cinco elementos, quais sejam: competência, objeto, forma, motivo e finalidade[37]. A situação ora em análise, frisamos, se aproxima claramente da hipótese de concessão de isenção particular, dependendo de despacho da autoridade competente para a percepção da benesse legal, nos termos do art. 179 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Aqui, existe ponto relevante para nosso estudo. O despacho administrativo que concede a fruição de determinado regime especial de tributação está vinculado à lei autorizativa. Esse aspecto, relacionado ao elemento motivação do ato administrativo[38], encontra sua fundamentação constitucional no princípio da legalidade, previsto, em uma perspectiva geral para a Administração Pública, no art. 37, II da Constituição da República de 1988 e, em relação ao direito tributário, especificamente, no art. 150, I do mesmo diploma constitucional (BRASIL, 1988).

Ocorre que, como vimos, muitos Estados-membros da federação têm editado diplomas legais com a previsão de exonerações fiscais do ICMS que estão em desacordo com a Constituição da República de 1988, notadamente no já analisado art. 155, §2º, XII, "g" (BRASIL, 1988), e com a lei complementar nº 24/1975 (BRASIL, 1975). Trata-se, portanto, de evidentes exonerações fiscais inconstitucionais, apesar de estarem previstas na legislação do ente federado.

Mesmo diante da inconstitucionalidade explícita, tal fato não pode ser reconhecido, *ab initio*, pela Administração Pública. Como veremos adiante, a mencionada prerrogativa cabe exclusivamente ao Poder Judiciário, por força constitucional, em obediência à chamada "cláusula de reserva de plenário", prevista no art. 97 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988) e reafirmada na súmula vinculante nº 10 do Supremo Tribunal Federal[39]. Logo, não cabe à Administração Pública o poder de deixar de aplicar norma fiscal exonerativa ao entender que se trata de norma inconstitucional. Trataremos desse assunto com mais

---

[37] Para análise detida desses elementos, cf. CARVALHO FILHO, 2010, p.115-132; MELLO, 2009, p. 389-407.

[38] "Tendo em conta o tipo de situação por força da qual o ato é praticado, classifica-se o motivo em *motivo de direito* e *motivo de fato.* Motivo de direito é a situação de fato eleita pela norma legal como ensejadora da vontade administrativa. Motivo de fato é a própria situação de fato ocorrida no mundo empírico, sem descrição na norma legal.

Se a situação de fato já está delineada na norma legal, ao agente nada mais cabe senão praticar o ato tão logo seja ela configurada. Atua ele como executor da lei em virtude do princípio da legalidade que norteia a Administração. Caracterizar-se-á, desse modo, a produção de *ato vinculado*, por haver estrita vinculação do agente à lei" (CARVALHO FILHO, 2010, p. 123-124).

[39] "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." (BRASIL, 2008).

detalhes no tópico seguinte, oportunidade na qual tomaremos notas de importante precedente do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto.

Cumpre destacar que as exonerações fiscais especialmente previstas em regimes especiais de tributação, em sua grande maioria, visam estimular os agentes econômicos de determinada área, com a exigência, em contrapartida, de investimentos em infraestrutura, ampliação das operações realizadas e a geração de empregos, dente outras particularidades. Dessa forma, as exonerações fiscais apresentam-se como medidas de caráter extrafiscal[40], na perspectiva de incentivar ações dos agentes econômicos no sentido pretendido pelo Estado, especialmente para reduzir as desigualdades regionais e potencializar a economia.

> O mecanismo dos incentivos fiscais, segundo Albert Hirschman, canaliza fundos quase públicos, pois seriam utilizados no pagamento de tributos, para promover a industrialização de áreas menos desenvolvidas, mantendo a decisão sobre a utilização ou não destes recursos na esfera da iniciativa privada, com a supervisão dos organismos de desenvolvimento regional. Deste modo, os incentivos fiscais são instrumentos característicos da utilização extra-fiscal dos tributos. O interesse tributário é submetido a outros interesses, identificados com os objetivos da política econômica e social (como a redução das desigualdades regionais), sempre de acordo com os fins constitucionais. (BERCOVICI, 2003, p. 131).

A perspectiva apresentada por Gilberto Bercovici nos parece absolutamente correta e adequada ao texto constitucional vigente. Com efeito, os tributos são institutos jurídicos que, ao gravarem manifestações de riqueza ou prestação de serviços públicos, interferem sobremaneira no cômputo da riqueza gerada, fato esse que poderá influenciar no planejamento e atuação dos agentes econômicos ao arquitetarem suas operações. Por outro lado, o texto constitucional de 1988 indicou, como objetivos da República, a promoção do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, II e III – BRASIL, 1988).

Ora, se esses são os objetivos da ordem constitucional instaurada em 1988, parece evidente que todos os institutos públicos devem ser manejados no sentido de garantir a perseguição de tais objetivos.

Nesse contexto, os tributos se apresentam como interessante elemento de intervenção do Estado no domínio econômico, uma vez que, ao influenciarem a apuração das riquezas,

---

[40] "A experiência jurídica mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de 'extrafiscalidade'". (CARVALHO, 2011, p. 248-249). Sobre a relação entre as exonerações fiscais e a extrafiscalidade, cf. CARVALHO, 2014, p. 38-43

influenciam também na alocação dessa mesma riqueza. Parece-nos correta a afirmação de que os tributos podem direcionar as atividades privadas, as quais serão beneficiadas com redução da carga tributária em detrimento de investimentos em determinados setores da economia. Exemplo acadêmico dessa orientação jurídico-teórica é a criação e manutenção da chamada "zona franca de Manaus", a qual foi criada para impulsionar o desenvolvimento da região amazonense na qual está localizada, nos termos do art. 1º do Decreto-lei nº 288/1967 (BRASIL, 1967):

> Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Apesar de orientação clara dos objetivos da República previstos no texto constitucional, por outro lado, não podemos aceitar que todo e qualquer instrumento legal que pretenda instituir um regime especial de tributação, com a finalidade de garantir o desenvolvimento econômico, estará, imediatamente, amparado pela Constituição. Com efeito, a constitucionalidade de determinada norma consiste, em última análise, adequação integral ao texto da Constituição.

Nesse sentido, regimes especiais de tributação que não atendam a todos os ditames previstos no texto constitucional, necessariamente deverão ser excluídos do sistema jurídico brasileiro. Essa é a questão central de nosso estudo, pois, mesmo ante a inegável inconstitucionalidade de determinados regimes especiais, notadamente em relação ao ICMS, os Estados-membros procuram instituí-los em seu conjunto de leis, gerando para o contribuinte que deles usufruem uma expectativa de direito que poderá ser questionada no futuro. A partir das considerações elaboradas no capítulo seguinte, procuraremos identificar como a destacada situação deve ser analisada, especialmente nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade das exonerações fiscais do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Em termos conclusivos sobre o assunto ora abordado, apresentamos a precisa manifestação de Heleno Taveira Torres, com a qual concordamos integralmente:

> Firmemos, pois, importantes premissas: benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma *vantagem excepcional*; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que

> implicam *renúncia à arrecadação* para intervenção no domínio econômico e visam concretizar objetivos públicos. (TORRES, 2012, p. 75).

Por toda a análise realizada até aqui, parece-nos muito claro que um dos motivos pelos quais a legislação prevê a celebração dos convênios para a concessão de exonerações fiscais do ICMS consiste na necessidade de se efetivar a máxima da tributação como neutra em relação à produção e circulação de mercadorias ou serviços. Isso significa que o ônus tributário, salvo exceções expressamente indicadas no texto constitucional, não pode ser elemento que conduza a intenção do setor privado em investir ou realizar suas operações neste ou naquele Estado-membro.

O que efetivamente deveria conduzir tal decisão seriam as condições estratégicas próprias das atividades empresariais, como questões de infraestrutura e logística, por exemplo, e não a tributação incidente sobre as mercadorias e serviços comercializados. O mencionado aspecto garante uma uniformidade tributária em todo o território nacional, ainda que a competência para a instituição de um importante tributo incidente sobre o consumo esteja pulverizada entre os Estados-membros e o Distrito Federal.

Não restam dúvidas de que a concessão de exonerações fiscais do ICMS está condicionada à autorização pelo CONFAZ, mediante a celebração de convênios entre os Estados-membros e o Distrito Federal. Ocorre que, como destacamos anteriormente, valendo-se de sua competência legislativa sobre a matéria, e, especialmente, sua capacidade tributária ativa de exigir e recolher o imposto em questão, muitos Estados-membros (inclusive o Distrito Federal) têm concedido exonerações fiscais do ICMS com a edição de leis ou diplomas infralegais sem a celebração dos respectivos convênios, de maneira singular e unilateral.[41]

Como veremos abaixo, esse expediente, que se apresenta claramente inconstitucional, tem gerado efeitos jurídicos e econômicos interessantes, os quais merecem atenção especial e certamente irão contribuir para a elaboração das conclusões desta pesquisa.

[41] Frederico Menezes Breyner, em específica obra sobre assunto, identificou inúmeras ações judiciais que tramitam no Supremo Tribunal Federal e que tem por objeto a declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS instituídas sem a autorização do CONFAZ. Cf. BREYNER, 2013, p. 237.

2.4.3. As exonerações do ICMS em um contexto de crise: Guerra fiscal e a glosa de créditos de ICMS nas operações entre contribuintes localizados em diferentes Estados-membros

Como vimos acima, as exonerações fiscais do ICMS estão limitadas juridicamente pelo texto constitucional e pelas balizas previstas na lei complementar nº 27/1975. Ocorre que muitos Estados-membros da federação utilizam a legislação subnacional relativa ao ICMS para atrair investimentos privados para seus territórios, e, para tanto, descumprem as limitações apresentadas acima.

Um dos motivos do surgimento da chamada "guerra fiscal", sem sombra de dúvidas, reside no fato da ineficiência econômica e jurídica do governo central em suprir as demandas por investimentos e melhorias estruturais dos entes subnacionais.

A partir dessa circunstância, os Estados-membros, ao promoverem a redução da carga tributária que está sob sua responsabilidade, especialmente em relação ao ICMS, procuram atrair a iniciativa privada para sua localidade, concedendo exonerações ficais em escambo aos investimentos privados, os quais, consequentemente, irão gerar benefícios para a região onde estiverem concentrados.

Essa é a conclusão a que chegou Danilo Jorge Vieira, em pesquisa realizada junto ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), vinculado ao Governo Federal, em seu relatório publicado na obra "Governos Estaduais no Federalismo Brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate":

> Com base neste outro enfoque, a guerra fiscal pode ser caracterizada mais apropriadamente como um fenômeno derivado não da conduta independente dos entes subnacionais em si, mas da ineficácia do aparato regulatório constituído para acomodar e compatibilizar os distintos e conflitantes projetos jurisdicionais de modernização econômica que habitualmente coexistem e permeiam a Federação. A incapacidade dos instrumentos disponíveis para compatibilizar e conciliar os interesses em jogo é o fator responsável pela distorção das rotineiras e persistentes políticas de incentivo implementadas pelas instâncias subnacionais para estimular investimentos em suas regiões, que vão se tornando cada vez mais concorrenciais e pautadas por diretrizes fragmentadoras, à medida que estes citados instrumentos perdem progressivamente a funcionalidade e são obstruídos, conforme argumentaram Prado e Cavalcanti (2000). (VIEIRA, 2014, p. 149-150).

Ainda segundo Vieira, é possível identificar três classes de orientações institucionais para qualificar os programas de investimentos relacionados aos benefícios fiscais.

> Vale a pena retomar neste ponto, resumidamente, a discussão feita antes a respeito desse processo de deturpação das políticas de fomento, que teve como ponto de partida a classificação de três categorias distintas de estratégias: sistêmica, genérica e seletiva. Combinadas em graus diferenciados, elas conformariam um determinado padrão de atuação governamental, que viria a ser mais ou menos concorrencial, a depender do modelo dominante na orientação da estratégia implementada a fim de estimular investimentos em uma determinada localidade. As políticas de corte sistêmico seriam as de caráter menos conflituoso, pois, além de almejar transformações estruturais em dada região, propiciando benefícios de modo difuso e indiferenciado, tenderiam a motivar frequentemente parcerias e alianças entre os entes governamentais (nacional e subnacionais), uma vez que envolveriam, em muitos casos, obras infraestruturais de escalas físicas e financeiras multijurisdicionais e com características atinentes a um padrão de gestão compartilhada. As iniciativas de fomento de cunho genérico, por sua vez, transfeririam o foco do conjunto indistinto da região para o conjunto indistinto das empresas, prestando assistência aos mais variados projetos produtivos de forma abrangente e indiscriminada, mediante regras previamente detalhadas, o que abrandaria o teor competitivo destas. Ademais, por conta do escopo amplo que possuem, cuja contrapartida seria a realização de despesas substantivas em diversas áreas subsidiárias ao investimento das empresas – infraestrutura econômica, atividades de P&D, educação etc. –, as estratégias sistêmicas e, em menor grau, as genéricas requerem, para serem implementadas, que os entes governamentais detenham poder de comandar gastos e acesso facilitado a fontes de financiamento.
> No ponto extremo dessa classificação normativa, se situariam as políticas seletivas, que seriam mais concorrenciais, pois buscariam favorecer projetos específicos de empresas, localidades, atividades e setores determinados, escolhidos frequentemente de forma arbitrária para serem beneficiados em condições preferenciais e individualizadas, com vantagens exclusivas e superiores às dos demais empreendimentos e frações territoriais. As ações seletivas, de outra parte, por estarem calcadas, sobretudo, em modalidades de subsidiamento de natureza tributária e despesas tópicas realizadas em obras – infraestrutura, benfeitorias etc. – e em outras formas de assistência – fornecimento de terrenos, treinamento de mão de obra etc. –, moldadas às especificações técnicas e financeiras particulares de um único projeto em causa, demonstrariam menor dependência com relação à capacidade de dispêndio dos entes governamentais. Sob a perspectiva de tal taxonomia, as políticas estaduais de fomento assumiriam viés crescente, autocentrado, competitivo e hostil, acirrando a disputa federativa por investimentos, à medida que, frente a problemas de intervenção advindos de dificuldades orçamentárias e do esvaziamento da função fiscal dos agentes públicos, os critérios sistêmicos e genéricos são atenuados em prol de uma maior seletividade na fixação e no direcionamento dos incentivos. (VIEIRA, 2014, p. 161-162).

A incapacidade do governo central de promover a coordenação da política fiscal em âmbito federal certamente é o principal motivo para a acentuação da guerra fiscal. Caberia ao governo central propor projetos que tenham um caráter sistêmico e efeito econômico-fiscal de longo prazo, o que garantiria a harmonia para a atração de investimentos e garantiria a estabilidade e desenvolvimento econômico de maneira mais coesa.

Destacamos que ao tratar do "governo central", o relatório de pesquisa produzido pelo IPEA não o identifica exclusivamente com a União. Como bem lembrado por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2014, p. 34), o modelo federativo brasileiro não estabeleceu hierarquia entre os entes federados, pelo que as esferas parciais de poder atualmente existentes no federalismo brasileiro (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios)

desempenham as funções específicas previstas para cada uma na Constituição da República de 1988.

O "governo central" a que alude o relatório, a partir das instituições hoje em vigor no Brasil, pode ser considerado o próprio CONFAZ, o qual faz as vezes de órgão central colegiado integrado por representantes de todos os Estados-membros da Federação e do Distrito Federal, tendo como presidente, sem poder deliberativo, os representantes da União. Juntamente com o CONFAZ, a União *também* deve atuar na elaboração de políticas regionais de desenvolvimento e crescimento econômico, dentro das prerrogativas e limitações estabelecidas pela Constituição da República de 1988.

A proliferação das exonerações fiscais do ICMS promovidas pelos Estados-membros em busca de investimento privado, tem, efetivamente, estimulado um ambiente competitivo entre os entes federados. Esse contexto, por sua vez, acaba por gerar externalidades que afetam diretamente a economia dos próprios entes federados, vez que influenciam a apuração das receitas públicas, especialmente aquelas relativas ao ICMS, que contribuem no orçamento para as despesas gerais dos Estados-membros (não podem ser vinculadas previamente a determinada rubrica – art. 167, IV da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988).

O ambiente institucional que se apresenta, revela-se um ambiente não-cooperativo, angariando estratégias subnacionais isoladas e conflituosas entre os entes federados, fruto, dentre outros motivos, da incapacidade do poder central de estabelecer um sistema harmônio de distribuição de receitas, tanto para cobrir o déficit primário dos entes federados mais pobres, quanto para promover o desenvolvimento econômico regional.

> Assim, frente ao declínio da atuação do governo central, as políticas solidárias perderam vigor e assumiram maior expressão as autocentradas, o que perpetrou evidentes problemas de coordenação, redundando na escalada da guerra fiscal em razão da dominância de diversos programas autônomos e descentralizados de estímulo produtivo, dedicados a sedimentar rotas de modernização e crescimento econômico particulares, concorrentes e desconexas umas das outras, sem considerar as externalidades geradas para o conjunto do agrupamento territorial e, muito menos, para cada região separadamente. (VIEIRA, 2014, p. 152).

Além das questões apresentadas acima, relacionadas especialmente a aspectos macroeconômicos e de desenvolvimento econômico regional, importa destacar também outro pernicioso aspecto resultante da atual "guerra fiscal" em relação ao ICMS.

Como vimos, a legislação de regência do imposto determina que tão somente amparado por convênio do CONFAZ as exonerações fiscais do ICMS poderão se instituídas

pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal. Esse preceito, tal como também abordamos acima, não tem sido observado por muitas normas publicadas por alguns entes federados.

Tomadas essas circunstâncias, muitos Estados-membros têm realizado a glosa de créditos de ICMS de contribuintes que adquirem mercadorias originadas dos entes federados com a tributação favorecida, nas operações interestaduais, como instrumento de coibir a "guerra fiscal".

Explicamos. Nos termos do art. 155, §2º, I da Constituição da República de 1988, ao ICMS deve ser aplicado, sempre, o princípio da não-cumulatividade, o qual opera "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;" (BRASIL, 1988).

Preclara explicação sobre esse instituto jurídico nos dá André Mendes Moreira:

> A não-cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do *quantum debeatur*. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *taxo n tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (comam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou a venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável). (MOREIRA, 2012, p. 61-62).

Nesse sentido, o ICMS recolhido pelo vendedor da mercadoria que seja contribuinte do imposto, será incluído no preço da mercadoria vendida. Essa inclusão será considerada como crédito no total do imposto a ser apurado pelo comprador da mercadoria, se também contribuinte do imposto. No momento da venda, promovida pelo comprador da mercadoria, novamente incidirá o ICMS, gerando um débito para o novo vendedor. Ao apurar o imposto devido ao Estado-membro onde ocorreu a operação, o novo vendedor irá recolher tão somente a diferença entre o débito gerado pela venda por ele realizada e o crédito obtido no momento da compra do bem então vendido.

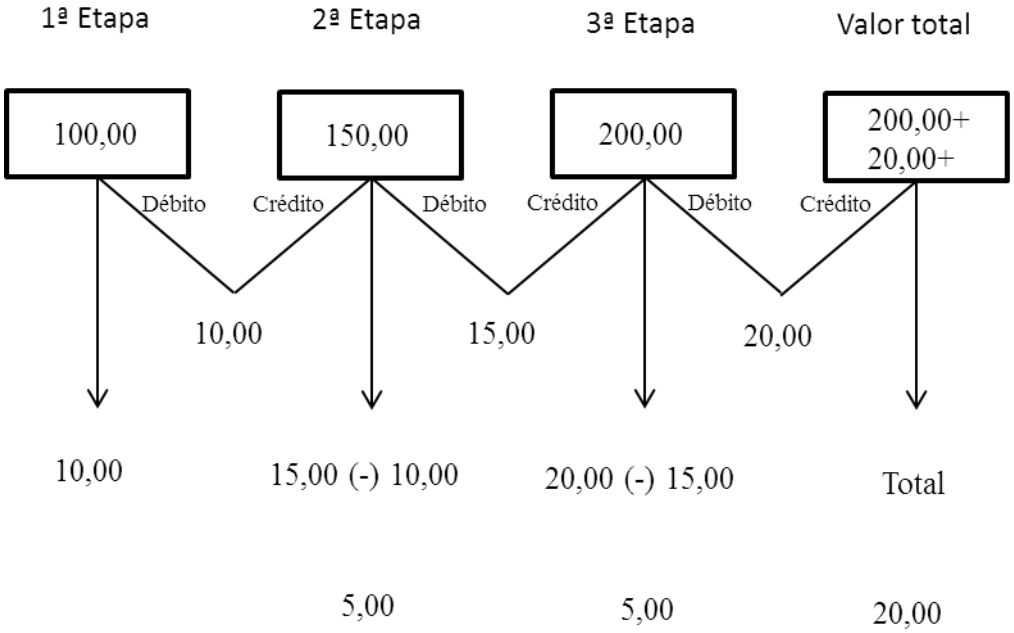
Em termos bem simples e didáticos, apresentamos a explicação de Luís Eduardo Schoueri sobre a aplicação do mecanismo da não-cumulatividade na apuração dos tributos plurifásicos não cumulativos, dentre os quais se destaca o ICMS:

> Já a tributação *plurifásica não cumulativa* implica que a cada etapa considera-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o *plu*s incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga

> tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contribuinte que ele manifesta no ato do consumo. (SCHOUERI, 2012, p. 378).

O gráfico abaixo, baseado na obra de Luís Schoueri, auxilia sobremaneira na compreensão da aplicação do mecanismo tributário ora em análise:

Figura 02 - Representação gráfica do princípio da não-cumulatividade.



Custo inicial do bem: 100,00
Valor agregado em cada etapa: 50,00
Incidência do imposto à alíquota de 10%

Fonte: SCHOUERI, 2012, p. 378

O problema verificado em relação à hipótese da não-cumulatividade centra-se no fato de que, nas operações interestaduais entre contribuintes do imposto, o Estado de destino da mercadoria, por não concordar com eventual exoneração fiscal promovida pelo Estado de origem da mercadoria, procede ao estorno dos créditos eventualmente aproveitados pelo contribuinte comprador localizado em seu território.

Tal expediente, adotado, por exemplo, até 2004 pelo Estado de Minas Gerais, nos termos do então vigente art. 2º da Resolução nº 3.166/2001 (MINAS GERAIS, 2001), apresenta-se absolutamente pernicioso às atividades dos contribuintes que transacionam com outros contribuintes localizados em diferentes Estados. Em verdade, o Estado acaba por punir o adquirente de boa-fé em relação ao vício legislativo cometido por indivíduo estranho à relação Fisco-contribuinte, estabelecida no Estado de destino da mercadoria. A punição, por

sua vez, é a glosa do crédito apropriado pelo contribuinte adquirente, medida essa que fatalmente atenta contra do princípio da não-cumulatividade, vez que o imposto destacado como crédito não poderia ser apropriado pelo contribuinte vendedor, onerando sobremaneira a mercadoria vendida.

Ademais disso, ao optar pela glosa de créditos de ICMS apropriados por contribuintes que adquiriram mercadorias de vendedores beneficiados por exonerações fiscais inconstitucionais, em última análise, a Fazenda estadual realiza espécie de controle de constitucionalidade das normas questionadas, sem antes recorrer ao Poder Judiciário.

Sobre esse outro aspecto, resta evidente que a Administração Pública agiu em afronta ao princípio da separação dos Poderes da República, o qual, inclusive, é considerado cláusula eterna pela Constituição da República de 1988 (art. 60, §4º, III - BRASIL, 1988). Isso porque a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica, resultando em sua não aplicação pelos órgãos da Administração Pública, é função privativa do Poder Judiciário (art. 97 da Constituição da República de 1988).

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a matéria no RMS 38041 (BRASIL, 2013), e tomando especificamente a resolução do Estado de Minas Gerais acima indicada para discussão, também entendeu pela ilegalidade perpetrada pela Administração Pública em afastar o direito dos contribuintes de valerem-se dos créditos apropriados da compra de mercadorias de vendedores localizados em outros entes federados beneficiados por exonerações fiscais.

Naquela oportunidade, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, designado para redigir o acórdão, afirmou, a nosso ver com inteira razão, que não cabe à Administração Pública arvorar-se nas prerrogativas funcionais do Poder Judiciário e deixar de aplicar norma jurídica que entenda inconstitucional. Para tanto, é indispensável a atuação judicial para afastar a validade da norma discutida. Trata-se, com efeito, de argumento amoldado ao princípio da separação dos Poderes da República, ao qual fizemos menção no parágrafo anterior, o qual está absolutamente consentâneo com o texto constitucional.

É bem verdade que a lei complementar nº 24/1975 estabelece, em seu art. 8º, que a inobservância das disposições ali presentes quanto à concessão de exonerações fiscais acarretará "a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria" e "a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente" (BRASIL, 1975). A partir da análise do texto do mencionado diploma legal, ter-se-ia a impressão de que a Administração

Pública, desde logo, estaria apta a reconhecer a invalidade dos créditos do ICMS aproveitados pelo contribuinte adquirente da mercadoria, bem como glosar esses créditos da escrita fiscal.

Ocorre que, a nova ordem constitucional atribuiu tão somente ao Poder Judiciário a competência institucional para afastar a aplicação de determinada norma mediante o reconhecimento de sua inconstitucionalidade (art. 102 da Constituição da República de 1988 – BRASIL, 1988). Trata-se, em verdade, da inafastabilidade da jurisdição, prevista como direito fundamental do cidadão no art. 5º, XXXV do mesmo texto constitucional (BRASIL, 1988). Nesse sentido, parece-nos correta a corrente teórica que afirma não ter a Constituição da República de 1988 recepcionado o mecanismo administrativo presente no art. 8º da lei complementar nº 24/1975 (CARVALHO, 2014, p. 75-76), interpretação essa que harmoniza o mencionado diploma às prescrições da Constituição da república de 1988.

No mesmo sentido se posicionou José Souto Maior Borges:

> Não pode, entretanto, um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS destacado em documento fiscal, sob pretexto de violação art. 155, §2º, 'g', da CF.
> [...]
> Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia, contra a arquitetônica constitucional do federalismo brasileiro. (BORGES, 2000, p. 124).

Nesse mister, pensamos não haver reparos à decisão do Superior tribunal de Justiça sobre a matéria.

Outro ponto interessante do voto do Ministro Maia Filho centra-se no fato de que foi defendida a legitimidade, do ponto de vista econômico e desenvolvimentista, da edição de leis subnacionais que promovam a atração de investimentos para determinadas regiões do país. Segundo o Ministro relator do acórdão, Estados monetariamente deficitários como o Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, não possuem alternativa se não a concessão de benefícios fiscais para atrair investimentos para seus territórios, considerando que o auxílio do Governo Federal nesse mister ainda é insuficiente.

Em certa medida, o argumento abalizado pelo Ministro Maia Filho apresenta coerência. Tomando-se a deficitária atuação do poder central na promoção do crescimento e

desenvolvimento econômico regional, o qual, lembramos, é um dos objetivos da República, além de estar expressamente previsto também na ordem econômica constitucional (art. 170, VII da Constituição da República de 1988 – BRASIL, 1988), impulsiona a prática de elaboração de normas jurídicas exoneretivas, especialmente aquelas relacionadas ao ICMS.

O próprio texto constitucional, em seu art. 151, I, admite a possibilidade de a União instituir regimes tributários diferenciados para determinadas regiões, com o objetivo promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico regional. Por óbvio, a previsão ora citada aplica-se também à política desenvolvimentista perpetrada por Estados-membros e Municípios, encontrando limites na competência tributária e legislativa-tributária de cada ente federado.

Também Paulo de Barros Carvalho vê, nesse contexto, um ponto positivo oriundo do fenômeno da "guerra fiscal" entre os Estados-membros no que toca às exonerações do ICMS:

> Aliás, diga-se de passagem, a "guerra fiscal" tem seu lado positivo, manifestando no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados. (CARVALHO, 2014, p. 25).

Pensamos que as duas correntes apresentadas sustentam argumentos válidos. De um lado, a política incipiente de investimento e de orientação perpetrada por órgãos do governo central dificulta a criação e realização de projetos econômico-sociais para determinadas regiões do País. Soma-se a isso, por exemplo, o fato de que os convênios aprovados no âmbito do CONFAZ, para conceder exonerações fiscais, devem contar com aceitação unânime de seus membros. Essa circunstância dificulta sobremaneira a aprovação das exonerações fiscais, o que implica prejuízo para os entes federados que necessitam elaborar políticas econômicas a partir das exonerações fiscais do ICMS.[42]

É indiscutível que os próprios Estados-membros, melhores conhecedores de suas demandas sócio-econômicas, estão aptos a elaborarem políticas econômicas que atendam suas necessidades e promovam o desenvolvimento econômico de seu território.

Como vimos acima, as exonerações fiscais do ICMS são previstas em leis estaduais, longamente debatidas pelo parlamento subnacional e sancionadas pelos chefes do Poder Executivo de cada ente da federação. Além delas, os regimes especiais de tributação, em sua

[42] Esse aspecto foi precisamente analisado por Paulo de Barros Carvalho, para quem a aprovação unânime dos convênios é medida absolutamente dificultosa à concessão das exonerações. Como meio para sanar o impasse, o citado pesquisador sugere, por exemplo, alterar o *quorum* de aprovação dos mencionados convênios, por meio de lei complementar. (CARVALHO, 2014, p. 96).

maioria, contam ainda com a chancela individualizada do Poder Executivo, que atesta determinados requisitos para a fruição das exonerações fiscais previstas na legislação.

Todavia, não se pode aceitar, a partir do ordenamento jurídico atualmente em vigor, que tais exonerações fiscais sejam concedidas sem o amparo dos convênios do CONFAZ, bem como sem uma política nacional de desenvolvimento sistêmico de todas as regiões do país. A prevalecer essa situação, e se confirmada a eficiência dos estímulos ficais concedidos unilateralmente, ter-se-ia que alterar o texto constitucional, com emenda à Constituição que altere a previsão legal indicada no art. 155, §2º, XII, "g" (BRASIL, 1988), largamente citado neste trabalho.

Analisamos este capítulo as modalidades de exonerações fiscais previstas no ordenamento jurídico a partir da teoria da norma jurídica, o que nos pode dar uma larga concepção de como tais mecanismos exonerativos operam no ordenamento jurídico. Além disso, frisamos como os mencionados expedientes são utilizados pela legislação específica do ICMS, destacando as modalidades comumente manejadas e seus limites.

Para nós, não restam dúvidas de que as exonerações fiscais do ICMS concedidas ao desamparo dos convênios aprovados pelo CONFAZ ferem o texto constitucional. Contudo, os Estados-membros tem reiteradamente editado leis que obrigam os órgãos da Administração Pública a reconhecerem as exonerações fiscais promulgadas, ainda que em afronta a parte do texto constitucional.

Essa situação, como veremos abaixo, indiscutivelmente gera uma perspectiva normativa no cidadão-contribuinte, sobretudo em virtude da presunção de constitucionalidade das normas editadas pelo Estado. Nesse sentido, a partir do estudo do próximo capítulo, iremos verificar em que medida essa perspectiva é protegida pelo ordenamento jurídico e se há algum elemento no sistema que guarnece as expectativas dos contribuintes beneficiados por tais exonerações.

3. O PRINCÍPIO-GARANTIA CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO

Neste capítulo analisaremos os referenciais teóricos adotados para o desenvolvimento do trabalho, destacando seus principais elementos relacionados ao objeto da pesquisa. Inicialmente, apresentaremos um panorama geral da teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann, para, em seguida, destacar o elemento funcional dos sistemas socais, especificamente o do sistema jurídico.

Em seguida, analisaremos a teoria desenvolvida por Heleno Taveira Torres a respeito do princípio-garantia constitucional da segurança jurídica a partir do direito positivo brasileiro, destacando suas sub-funções de certeza do direito, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima.

3.1. A teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann e a função do sistema jurídico

Consoante nossa exposição no capítulo introdutório, adotamos como referencial teórico a teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann, com destaque para a função atribuída pelo pensador alemão ao sistema jurídico.

Para abordar o referencial teórico de maneira adequada e lógica (como demanda o pensamento científico), apresentaremos alguns aspectos gerais da teoria dos sistemas autopoiéticos, destacando seus principais elementos. Em seguida, apresentaremos o sistema jurídico como autopoiético para, finalmente, analisarmos o conceito de *função* para a teoria luhmanniana especificamente relacionada ao sistema jurídico.

3.1.1. Aspectos gerais da teoria dos sistemas sociais autopoiéticos

A teoria dos sistemas sociais autopoiéticos de Niklas Luhmann é, sem dúvida, um dos principais ganhos teóricos para a compreensão da sociedade no século XX. A partir de teorias

biológicas sobre a organização, manutenção e reprodução da vida, somados a elementos de outros ramos da ciência, como a Cibernética, a Matemática e a Psicologia, Niklas Luhmann desenvolveu uma teoria geral dos sistemas autopoiéticos cuja pretensão é explicar, de maneira analítica e criteriosa, a organização, reprodução e desenvolvimentos da sociedade e de seus subsistemas sociais, dentre eles, o sistema jurídico.

Desde logo, destacamos que nosso interesse principal na exposição descritiva da teoria dos sistemas autpoiéticos de Niklas Luhmann está centrado no elemento funcional dos sistemas, especificamente o do sistema jurídico. Para explicar tal elemento, é necessário apresentar alguns esclarecimentos prévios para garantir a coerência científica do trabalho e a continuidade lógica do raciocínio adotado. Antes de analisar o aspecto funcional do sistema jurídico, passaremos a uma breve análise de conceitos elementares da teoria dos sistemas sociais autopoiéticos sem os quais a explicação da teoria seria deficitária.

O primeiro elemento considerado por Niklas Luhmann para a elaboração da teoria dos sistemas autopoiéticos é o conceito de complexidade. Segundo Luhmann, a complexidade consiste no infinito número de relações e operações que podem ocorrer em um dado sistema a partir de seus elementos constitutivos. A dificuldade de contabilizar as relações entre cada um desses elementos é enorme, visto que um sem-número de relações podem ocorrer (LUHMANN, 1990, p. 81). Realmente, as relações entre os elementos de uma sociedade apresentam-se praticamente infinitas, se considerarmos todas aquelas fundamentadas em elementos das esferas afetiva, econômica, política, científica, jurídica, artística etc. Nesse contexto, em um ambiente hipercomplexo, que pressupõe a desorganização e operacionalização aleatórias das relações sociais, é extremamente difícil identificar e selecionar as relações para conduzir a ação humana.

Diante desse contexto, para que a vida torne-se possível, o universo no qual o homem está inserido organiza-se por meio de sistemas. Os sistemas, na perspectiva teórica de Niklas Luhmann, tem como função elementar a redução da complexidade do ambiente (*Umwelt*) no qual estão inseridos, a partir da seleção de elementos e relações presentes no ambiente, transformando a complexidade do ambiente em "complexidade organizada" (LUHMANN, 1995, p. 24). A partir dessa perspectiva, Luhmann inclui um novo conceito em sua teoria, o conceito de "contingência", o qual representa a capacidade de reprodução das diferenças, por meio das diferentes relações entre os elementos do ambiente e, ao mesmo tempo, a capacidade de seleção dessas relações e elementos pelo sistema (VILLAS BÔAS FILHO;

GONÇALVES, 2013, p.52). Trata-se, portanto, da necessidade de se assumir riscos de mudança (LUHMANN, 1990, P. 26), mesmo diante de um sistema organizado.

A redução da complexidade do mundo da vida, com a seletividade qualitativa da complexidade do ambiente se faz por meio da formação de sistemas, qualificados por Niklas Luhmann como sistemas autopoiéticos. Para tratar desses sistemas, e com o objetivo de destacar especialmente seu elemento funcional, cumpre explicar alguns aspectos fundamentais que constituem tais sistemas, quais sejam, os conceitos de sentido, código binário, clausura operativa e abertura cognitiva, para, finalmente, abordarmos a diferenciação sistêmica funcional.

Segundo Niklas Luhmann, a vida (entendida aqui em seu sentido mais amplo, abarcando a vida biológica, a consciência e as relações sociais) somente se faz possível em virtude da formação de sistemas autopoiéticos, os quais têm a capacidade de reduzir a complexidade do ambiente no qual estão inseridos a partir da seleção de elementos e relações contidas naquele ambiente, as quais se tornam contingência para o sistema.

O termo "autopoiese" tem sua origem nas palavras gregas *autós* ("por si próprio") e *poíesis* ("criação", "produção") (MATURANA; VARELA apud NEVES, 2011, p.128), e foi utilizado, inicialmente, pelos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela para caracterizar a organização dos seres vivos que os define enquanto classe (MATURANA; VARELA, 2001, p. 52). Segundo aqueles pesquisadores, a autopoiese seria um elemento organizacional que expressaria a caracterização de cada ser vivo a partir da capacidade de que cada um deles dispõe de produzirem continuamente os elementos dos quais necessitam para viver (MATURANA; VARELA, 2001, p. 52).

A produção de tais elementos, segundo Maturana e Varela, teria sua origem nas relações estabelecidas entre os elementos que constituem os próprios seres vivos (daí a ideia de auto-organização. MATURANA; VARELA, 2001, p. 50), pelo que a cada ser vivo poder-se-ia atribuir uma qualidade de sistema, enquanto conjunto organizado de relações dinâmicas.

Marcelo Neves apresenta conceito claro de autopoiese, tal como trabalhado por Maturana e Varela:

> Definem-se então os seres vivos como máquinas autopoiéticas: uma rede de processos de produção, transformação e destruição de componente que, através de suas interações e transformações, regeneram e realizam continuamente essa mesma rede de processos, constituindo-a como unidade concreta no espaço em que se encontram, ao especificarem-lhe o domínio topológico de realização. (NEVES, 2011, p.127).

Cristiano Carvalho também possui elucidativa passagem sobre a caracterização dos sistemas como auto-referenciais e auto-organizados, com explícita referência à teoria de Niklas Luhmann:

> A auto-referencialidade de um sistema complexo (e, portanto, também autopoiético) consiste no pressuposto de sua auto-reprodução. Para que um sistema possa se auto-gerar, i.e, substituir elementos por outros, é necessário que haja elementos que tratem de elementos; atos comunicativos cujo conteúdo é a geração de outros atos comunicativos. Para isso, o sistema tem que olhar a si próprio; a sua condição de auto-produção tem como pressuposto essa auto-referencialidade, esse falar sobre si mesmo. Num organismo vivo a sua capacidade de se auto-gerar está prevista no seu código genético. Num sistema lingüístico, nas regras sintáticas de formação de sentenças. (CARVALHO, 2005, p. 128-129).

Os sistemas autopoiéticos podem ser classificados, em um primeiro momento, entre sistemas constituintes de sentido e sistemas não-constituintes de sentido (NEVES, 2011, p. 128). O "sentido" (*Sinn*), segundo Luhmann, consiste em uma aquisição evolutiva dos sistemas psíquicos e sociais que tem como objetivo organizar tais sistemas, além de ser elo fundamental de produção tanto da complexidade quanto da própria auto-referência sistêmica, baseado na experiência (LUHMANN, 1995, p.59). Diferentemente acontece com os sistemas orgânicos (sistemas não-constituintes de sentido), que se reproduzem e se desenvolvem a partir da "vida".

Orlando Villas Bôas Filho e Guilherme Leite Gonçalves apresentam didática passagem do conceito de sentido utilizado por Niklas Luhmann:

> Os sistemas sociais e psíquicos são *sistemas de sentido*, isto é, o sentido é o *medium* que permite a criação seletiva de formas sociais e psíquicas. Ele se constitui com base na distinção atualidade/potencialidade. Para Luhmann, sentido é o valor fundamental para a construção da experiência: ao se experimentar um evento, abre-se para um conjunto de possibilidades antes não conhecidas que poderão ser ulteriormente experimentadas. Em outras palavras, a atualização de uma experiência (seleção de alternativas disponíveis) projeta novas possibilidades. O sentido é a permanente reprodução desse atualizar e potencializar de experiências. (VILLAS BÔAS FILHO; GONÇALVES. 2013, p. 54).

Apesar de o sentido estar na base de formação dos sistemas psíquicos e sociais, há que se identificar a diferenciação deste elemento próprio de cada um dos mencionados sistemas. Assim, segundo Niklas Luhmann, é possível diferenciar o sistema psíquico dos sistemas sociais na medida em que o sentido dos sistemas psíquicos é traduzido no elemento "consciência", e o sentido dos sistemas sociais é traduzido na "comunicação" (LUHMANN, 1995, p. 98).

Temos a seguinte representação dos sistemas autopoiéticos a partir da teoria de Niklas Luhmann[43].

Quadro 2 – Representação dos sistemas autopoiéticos a partir da teoria de Niklas Luhmann

Sistemas sociais autopoiéticos						
Sistemas vivos			Sistema psíquico	Sistemas sociais		
células	cérebro	organismos	(sentido: consciência)	sociedade	organizações	interações
(vida)				(sentido: comunicação)		

Fonte: LUHMANN, 1990, p. 2

Ainda segundo a teoria luhmanniana, o sentido se manifesta como elemento dos sistemas sociais por meio de três dimensões, quais sejam, a dimensão temporal, a dimensão material e a dimensão social.

A dimensão material ou objetiva do sentido se apresenta como a negação do outro, ou o "ser uma determinada coisa e não ser outra", como por exemplo, um cavalo é um cavalo e não uma vaca (LUHMANN, 1990, p. 36). Trata-se de uma dimensão que opera a partir do binômio dentro/fora de um determinado referencial, o qual garante a identidade da coisa. A dimensão social do sentido, por sua vez, constitui-se pela identificação de um "não-eu", agora, não do ponto de vista da negação (que culmina na identidade), mas como um outro-eu (*alter ego*), um "semelhante" que tem suas próprias experiências, apesar de serem perspectivas diferentes do próprio sujeito, com as quais, entretanto, o sujeito pode aprender (LUHMANN, 1990, p. 36)[44]. Finalmente, a dimensão temporal opera a partir do binômio passado/futuro, no qual tais horizontes permitem a interpretação (e apreensão) da realidade nessa perspectiva de continuidade (LUHMANN, 2010, p. 245). Aqui, em termos práticos, a dimensão temporal do sentido indica a "possibilidade de ordenar o mundo segundo a referência a um passado e a um futuro" (LUHMANN, 2010, p. 246)[45-46].

[43] Desenho representativo elaborado e adaptado a partir do desenho indicado no texto "Autopoiesis of social systems" de Niklas Luhmann (LUHMANN, 1990, p. 2).

[44] De modo mais simples, a dimensão social do sentido se apresenta como uma dimensão de construção intersubjetiva da experiência.

[45]NiklasLuhmann dá fundamental importância para a dimensão temporal do sentido, vez que tal dimensão está intimamente relacionada com a (re)produção e evolução dos sistemas. Ademais disso, é a partir da perspectiva temporal que os sistemas podem renovar seus elementos constitutivos, descartando aqueles não mais interessam ao sistema e produzindo novos elementos; assim, o sistema garante uma estabilidade funcional adequada, na medida em que, caso não pudesse destruir elementos, a contínua produção desses mesmo elementos no interior do sistema elevaria sua complexidade, desestabilizando as relações ali verificadas. Sobre essas questãoespecífica, cf. VILLAS BÔAS FILHO, 2009, p. 29-30.

Como vimos acima, segundo Niklas Luhmann existe uma diferença clara entre o sistema e o seu ambiente (*Umwelt*), e tal diferença, em termos fundamentais, consiste na diferença do grau de complexidade. A complexidade, segundo Luhmann, advém da possibilidade de manutenção de relações entre os elementos de um determinado sistema; quanto maior o número de relações que se pode identificar em um sistema, maior será seu nível de complexidade (LUHMANN, 1990, p. 81). Em um estado de elevada complexidade, a vida seria absolutamente impossível, dado o número infinito de ações e relações a serem adotados pelos membros de uma sociedade.

Para neutralizar esse fenômeno, a medida em que as sociedades elevam a complexidade das relações nelas estabelecias, formam-se, por meio da seletividade da comunicação, sistemas sociais autopoiéticos parciais (subsistemas), dentre os quais se destaca o Direito, a Economia, a Política, a Ciência etc. Tais sistemas tem como função reduzir a complexidade do macrossistema social (que é sempre mais complexo que o sistema parcial. LUHMANN, 1995, p. 182) cada um a seu modo, a partir de um código binário específico.

O mencionado código atua como elemento diferenciador dos sistemas sociais, e, ao mesmo tempo, como filtro das partículas de comunicação que participam da auto-produção do sistema, caracterizando-se, assim, como elemento primordial da diferenciação funcional dos sistemas sociais. Com efeito, ao valer-se de uma perspectiva binária para o código de cada sistema, a teoria luhmanniana exclui valores terceiros para a auto-reprodução dos elementos do sistema, garantindo a possibilidade de uma manipulação lógica do código e elevada tecnicidade, a qual "permite um (re) processamento entre ambos os pólos que, ao final, vão, mediante diferença, formar uma unidade" (SCHWARTZ, 2005, p. 75).

Na estrutura binária concebida por Niklas Luhmann há um valor positivo (designativo), que apresenta a capacidade comunicativa do próprio sistema, acoplado a um valor negativo (valor sem designação), que reflete a inserção do elemento positivo no contexto do próprio sistema, relação da qual surge a unidade sistêmica (SCHWARTZ, 2005, p. 75).

> Assim, por exemplo, sempre que se trata do código Direito/Não-Direito[47], trata-se de uma operação do sistema jurídico. Ou, quando se está diante de uma operação

[46] A dimensão temporal do sentido também se apresenta relevante para a análise da função do sistema jurídico, elemento central do nosso trabalho e sobe o qual teceremos considerações pormenorizadas, pelo que chamamos a atenção do leitor para esse aspecto desde já.

[47] A expressão originalmente utilizada por Niklas Luhmann para designar o código binário do sistema jurídico é *Recht/Unrecht.* Utilizaremos, no decorrer do trabalho, a tradução apresentada por Marcelo Neves como

> Governo/Oposição, trata-se do funcionalmente do sistema político, bem como o código Pagamento/Não-Pagamento se encontra na funcionalidade do sistema econômico. (SCHWARTZ, 2005, p. 75).

O aspecto de maior interesse para a pesquisa que elaboramos, em relação ao código binário, centra-se no fato de que esse código é o principal responsável pela garantia da autonomia dos sistemas em relação ao seu ambiente, pelo que, como veremos abaixo, possui relação indissociável e complementar à diferenciação funcional dos sistemas. É possível afirmar que a diferenciação de um determinado sistema pode ser concebida como o controle do código binário por um sistema funcionalmente diferenciado e especializado[48].

A diferenciação funcional dos sistemas autopoiéticos está baseada no conceito de limites (ou horizontes) do sistema. Ao produzir seus próprios elementos a partir da orientação fixada pelo código binário (cadeia de produção a qual abordaremos abaixo), o sistema estabelece limites em relação ao seu ambiente, a partir da seleção de elementos. Esses limites, ao indicarem a autonomia do sistema, formam estruturas sistêmicas a partir de uma orientação funcional, reduzindo-se, assim, a complexidade do ambiente (LUHMANN, 1990a, p. 141)

Nesse contexto, é possível afirmar que a função desempenhada pelo sistema, juntamente com seu código binário, pode ser conceituada como método pelo qual o sistema se diferencia de outros sistemas (a partir de uma observação de segunda ordem, é dizer, externa ao sistema) e orienta a (re)produção, manutenção e evolução do próprio sistema, garantindo a qualidade autopoiética (LUHMANN, 1990a, p. 135-137). Logo, em relação à sociedade, os subsistemas sociais (direito, economia, ciência, religião etc.) reduzem a complexidade sistêmica na medida em que salvaguardam, cada um a sua maneira, uma determinada função (LUHMANN, 2013, p. 12), a partir da seletividade de elementos orientada pelo código binário[49].

A diferenciação sistêmica por meio do código binário, por sua vez, não seria suficiente para explicar o fenômeno da autopoiese dos sistemas sociais. A teoria de Luhmann não parte de um referencial estrutural-funcionalista, mas pelo contrário, de um referencial funcional-estruturalista. Isso significa que as estruturas que integram o sistema são constituídas apenas a partir da dinâmica funcional de cada sistema, a qual ocorre, necessariamente, num contexto

---

lícito/ilícito, em virtude das considerações por ele apresentadas no prefácio à edição brasileira de sua obra "A constitucionalização simbólica". Sobre tais considerações, cf. NEVES, 2011, p. XI-XII.

[48] Especificamente sobre o sistema jurídico, afirma Marcelo Neves que "a diferenciação do direito na sociedade moderna pode ser interpretada como controle do código-diferença "lícito/ilícito" por um sistema funcional para isso especializado". (NEVES, 2008, p. 80).

[49] Orlando Villas Bôas Filho e Guilherme Leite Gonçalves apresentam didático quadro ilustrativo indicando a função de vários sistemas sociais a partir da teoria de Niklas Luhmann, além de outros elementos relacionados a cada um dos sistemas. Cf. VILLAS BÔAS FILHO; GONÇALVES, 2013, p. 64.

histórico-evolutivo. Por isso, atrelado ao código binário, necessário se faz a explicação de como os sistemas sociais cumprem sua função, é dizer, como reduzem a complexidade de seu ambiente.

Nessa perspectiva, Luhmann afirma que a função desempenhada pelos sistemas sociais autopoiéticos centra-se na dinâmica da construção e estabilização dos elementos desses sistemas. Os sistemas, pela teoria luhmanniana, produziriam seus elementos e estabilizariam suas relações a partir de operações sistêmica fechadas, porém cognitivamente abertas (NEVES, 2011, p. 129).

Significa dizer que, para Niklas Luhmann, a autopoiese dos sistemas sociais se dá por um movimento circular, auto-referente, a partir das operações de criação e manutenção dos sistemas valendo-se de seus próprios elementos. Tal perspectiva nos remete à ideia da clausura operativa, que consiste precisamente no fechamento de produção dos elementos sistêmicos a partir dos elementos já pertencentes aos sistemas, excluindo-se elementos externos (hetero-referência) na perspectiva operacional, de produção dos elementos.

Os sistemas sociais luhmannianos não se apresentam como sistemas "autárquicos" (completamente fechados e sem contato com o ambiente), mas sim como sistemas "autônomos". Essa autonomia, por seu turno, expressa tanto o caráter operacionalmente fechado dos sistemas autopoiéticos quanto seu caráter cognitivamente aberto. Isso porque, se o sistema fosse completamente fechado, sem contato com o ambiente, certamente estaria fadado à sua própria destruição, pois não teria condições de acompanhar a evolução e crescente complexidade do ambiente. Para evitar essa situação, os sistemas autopoiéticos são cognitivamente abertos, é dizer os sistemas sociais, incorporam as partículas de comunicação dos outros sistemas em seu interior, as quais serão submetidas a um processo de "internalização sistêmica" que, como vimos, é operacionalmente fechado, valendo-se apenas dos elementos já constantes no sistema.

Trata-se de um fenômeno de "filtragem" dos elementos de comunicação exteriores ao sistema. Essa filtragem, vale lembrar, é orientada a todo tempo pelo código binário de cada sistema, aspecto esse que garante, como já vimos, a diferenciação entre os sistemas autopoiéticos.

O movimento circular de criação e manutenção do sistema na perspectiva de Niklas Luhmann não está limitado à auto-referência de base, na qual podemos identificar apenas a distinção entre os elementos dos sistemas e as relações sistêmicas. Esse é, na verdade, o

primeiro momento da autopoiese luhmanniana, a qual é completada também pela reflexividade e pela reflexão (NEVES, 2011, p. 131).

A auto-referência processual, ou reflexividade, é um mecanismo interno ao sistema que relaciona tanto o processo referente e o processo referido como sendo ambos estruturados pelo mesmo código binário, o que implica que os critérios e programas do primeiro (processo referente) reaparecem, em parte, no segundo (processo referido) (NEVES, 2011, p. 132). Tomamos, como exemplo, a normatização da normatização, especificamente a normatização do procedimento legislativo que trata da criação de novas normas (NEVES, 2011, p. 132). Nesse exemplo, o processo referente, normas estabelecidas sobre como criar normas, e o processo referido, a criação de normas em si, estão orientadas por um mesmo binômio diferenciador, qual seja, o binômio do "lícito/ilícito".

A reflexão, por sua vez, é um mecanismo que garante a identidade do sistema em relação a seu ambiente. Sobre esse mecanismo, transcrevemos o posicionamento de Marcelo Neves:

> Na reflexão, que pressupõe auto-referência elementar e reflexividade, é o próprio sistemacomo um todo que se apresenta na operação auto-referencial, não apenas os elementos ou processos sistêmicos. Enquanto "teoria do sistema no sistema", ela implica a elaboração conceitual da "identidade do sistema em oposição ao seu ambiente". Trata-se, pois, de "uma forma concentrada de auto-referência", que possibilita a problematização da própria identidade do sistema. (NEVES, 1995, p. 122)

Apresentados os conceitos fundamentais da teoria geral dos sistemas de Niklas Luhmann, passamos a abordar o sistema jurídico como sistema social autopoiético.

3.1.2. O direito como sistema social autopoiético

De acordo com a teoria dos sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann, os sistemas sociais, e dentre eles o sistema jurídico, se apresentam como sistemas sociais autopoiéticos orientados por uma determinada função, nos quais os elementos que compõe o sistema são produzidos pelo próprio sistema, em um movimento auto-referente manifestado em três dimensões distintas (auto-referência de base, reflexividade e reflexão), e a partir de operações fechadas, internas ao próprio sistema, mas conectadas materialmente ao âmbito exterior ao

sistema, o seu ambiente. Vimos também que toda essa dinâmica estará sempre orientada por um binômio diferencial que individualiza e orienta a organização e evolução do sistema.

Como adiantado acima, o sistema jurídico, enquanto subsistema do macrossistema social, orienta-se a partir do código binário "lícito/ilícito" (LUHMANN, 2005, p. 225). Como adverte Niklas Luhmann, a diferenciação dos sistemas do ponto de vista funcional não seria suficiente para promover a redução da complexidade do sistema da sociedade e permitir a vida. Além da diferenciação funcional[50], é necessário ao sistema jurídico que exista um código que vá diferenciá-lo dos demais sistemas sociais e que tenha relação direta com sua função.

Esse código assume para o sistema jurídico a possibilidade de identificar o que é direito, e, assim, o que está inserido no sistema jurídico, e o que não é direito, ou seja, o que está fora do sistema jurídico e ainda não foi "filtrado" por esse sistema. Trata-se de uma tautologia que advém do paradoxo de uma afirmação relacionada intrinsecamente com uma negação: direito é direito; e não-direito é não-direito, até que se torne direito [51] – [52](LUHMANN, 2005, p. 227).

A partir dessa codificação é que o sistema jurídico constrói seus elementos. O valor positivo (lícito) se aplica quando o assunto (elementos a serem avaliados) tratado pelo sistema coincide com as normas ali previstas. Por outro lado, o valor negativo se aplica quando o assunto tratado viola as normas previstas no sistema jurídico (LUHMANN, 2005, p. 236). Nessa perspectiva, vale ainda destacar que o valor negativo do código é um valor interno ao próprio sistema. Trata-se, na verdade, de um paradoxo de funcionamento dos sistemas sociais, na medida em que, especificamente em relação ao sistema jurídico, tudo aquilo que é ilícito necessariamente deve estar previsto no sistema como ilícito, fenômeno esse que expressa a auto-referência do sistema e, concomitantemente, a relação do sistema com seu ambiente, na medida em que tudo aquilo que é ilícito (normas, condutas etc.) não podem "adentrar", do

[50] No tópico seguinte, abordaremos com mais detalhes a função identificada por NiklasLuhmann para o sistema jurídico. Contudo, antecipamos aquele conceito para facilitar o entendimento do texto nesta parte, assumindo que, segundo Luhmann, o direito é a "estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas" (LUHMANN, 1983, p. 121), as quais são garantidas ainda que contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 191) .

[51] O "direito" a que se refere Luhmann como seu objeto de análise é o "direito positivo", assim entendido como "o Direito colocado por força de uma decisão política vinculante. O Direito positivo é uma metadecisão que visa controlar as outras decisões, tornando-as obrigatórias." (ROCHA, 2005, p. 14)

[52] Segundo NiklasLuhmann o código binário se apresenta como regra de atribuição e conexão. Assim, se determinada questão é avaliada a partir do binômio lícito/ilícito, tal questão faz parte do sistema jurídico; por outro lado, se não puder ser avaliada a partir dessa referência (ainda não foi filtrada pelo sistema jurídico), então não fará parte daquele sistema. (LUHMANN, 1992, p. 1.428).

ponto de vista fenomenológico, ao sistema jurídico (LUHMANN, 2005, p.185). Apresentamos um exemplo para ilustrar a perspectiva teórica apresentada.

Nos termos do art. 70, I do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, é vedado ao contribuinte aproveitar o crédito relativo ao imposto quando a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do comerciante, ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço gravada com aquela exação, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as exceções previstas em outros dispositivos daquele regulamento (MINAS GERAIS, 2002)[53].

Diante desse contexto, é possível verificar que o próprio sistema jurídico, valendo-se do código binário lícito/ilícito, formulou enunciado normativo (o qual integrará um programa do sistema, é dizer, uma norma jurídica) qualificando determinada conduta como ilícita (entendida aqui em seu sentido amplo; contrária ao direito). É possível verificar o paradoxo da auto-referência, na medida em que é o próprio sistema jurídico que determina o que não pode ser admitido pelo sistema.

É possível concluir que a diferenciação sistêmica, a partir da teoria luhmanniana, se dá na medida em que os sistemas, por serem autopoiéticos, constituem seu próprio interior a partir de elementos ali já existentes. Esse fenômeno garante dois aspectos fundamentais ao sistema: o primeiro deles, a sua diferenciação de outros sistemas sociais, na medida em que opera de maneira cerrada, limitando a incorporação de elementos vindos do ambiente; o segundo aspecto é que tal fenômeno, por meio da diferenciação, garante também a unidade e individualidade do sistema, elemento esse que reforça sua função em relação ao macrossistema da sociedade, o qual, enquanto ambiente, garante a existência de todos os subsistemas sociais.

Cumpre destacar que a existência de um código binário lícito/ilícito para caracterizar o sistema jurídico não afasta a capacidade de adaptação e evolução do próprio sistema jurídico; em outras palavras, o código binário não elimina a pluralidade de manifestações de ações e fatos sociais que podem ser consideradas e internalizadas pelo sistema jurídico.

É que, como vimos, os sistemas autopoiéticos são operacionalmente fechados mas cognitivamente abertos. Isso significa que os sistemas evoluem e elevam sua complexidade interna em virtude do contato com o ambiente, no qual convivem com outros sistemas de maneira acoplada, como o sistema econômico, o sistema político, a família etc.

[53] A título de notícia, essa previsão legal está fundamentada na orientação prevista no art. 155, §2º, II, *b* da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988).

Todos os elementos existentes no ambiente do sistema jurídico estão, *a priori*, aptos a entrarem no sistema jurídico. Isso se dá, especificamente, por meio da dimensão social do "sentido" próprio do sistema jurídico, que se apresenta como uma dimensão de consenso (VILLAS BÔAS FILHO, 2009, p. 29).

A partir de nossa exposição, é possível concluir que o sistema jurídico necessariamente será influenciado por outros sistemas, os quais formam, em conjunto, o seu ambiente, no qual o sistema jurídico poderá evoluir e se adaptar da melhor maneira possível[54].

A incorporação desse material externo ao sistema jurídico é que obedece a uma lógica própria do sistema, de operacionalidade cerrada, valendo-se dos elementos já constituintes do sistema para adequar e internalizar um novo elemento. O mencionado fenômeno se manifesta a partir da procedimentalização da tomada de decisão, a qual garante, por um lado, a participação dialógica dos agentes sociais na formação da decisão final (que se converterá em um "programa", é dizer, em uma norma jurídica orientada pela lógica "se ..., então..."), observado, contudo, os elementos de formação das normas já integrados no sistema jurídico.[55-56]

Atrelado ao código binário, também a função do sistema jurídico em relação ao macrossistema social garante sua individualização e autonomia. Como vimos no tópico anterior, a função é um método pelo qual o sistema se diferencia do ambiente e passa a produzir seus próprios elementos a partir de uma lógica auto-referente, operacionalmente fechada e cognitivamente aberta. Tal método, necessariamente, se apresenta apto a indicar as prestações ofertadas pelo sistema ao seu ambiente, a partir da redução da complexidade operada.

Segundo Luhmann, a função desempenhada pelo sistema jurídico consiste em garantir expectativas normativas contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 187)[57], as quais se formam

---

[54] Sobre a modificação/evolução do sistema jurídico, somado à necessidade de sua validade, cf. LUHMANN, 2005, p. 160.

[55] A pluralidade e diversidade do ambiente do sistema jurídico é internalizada por meio de consensos a respeito dos procedimentos a serem utilizados para abarcar tais elementos. Tem-se, assim, um dissenso sobre a materialidade da decisão, próprio dos Estados Democráticos, um "consenso" sobre os elementos procedimentais que farão com que as discussões sejam internalizadas no sistema jurídico. Remetemos o leitor à obra "Entre Têmis e Leviatã: Uma relação difícil" de Marcelo Neves, que trata com profundidade do tema (NEVES, 2008, p. 136-156).

[56] Sobre a caracterização dos procedimentos juridicamente organizados como sistemas sociais especiais, eo papal dos procedimentos como veículo de institucionalização do reconhecimento de decisões como obrigatórias (legitimação), cf. LUHMANN, 1980, p. 37-47, 104.

[57] Voltaremos a esse tema no tópico seguinte.

a partir do direito positivo (considerado aqui como decisão política vinculante) e se expressam por meio de programas condicionais, estruturados a parir do binômio "se..., então..."[58].

A partir da teoria de Niklas Luhmann, é possível afirmar que a função do direito consiste em estabelecer expectativas normativas relacionadas às condutas permitidas, obrigatórias ou proibidas. Trata-se da referência ao código binário do lícito e do ilícito, sendo lícito as duas primeiras categorias de condutas, e ilícita a última categoria.

Portanto, o "código binário e a função do direito estão conectados internamente e são fundamentais ao seu fechamento operacional [do sistema jurídico] e a sua diferenciação sistêmico-social" (VILLAS BÔAS FILHO; GONÇALVES, 2013, p.110).

Sobre a caracterização do código para garantir a individualização da função do sistema jurídico e como condição da autopoiese daquele sistema, transcrevemos passagem de Orlando Villas Bôas Filho e Guilherme Leite Gonçalves:

> A codificação binária da comunicação jurídica é compreendida por Luhmann como a forma estrutural que garante a própria autopoiese do sistema, pois, ao instituir um valor positivo (lícito) e um valor negativo (ilícito), o código, que ademais somente pode ser manejado no plano da observação de segunda ordem, permite ao sistema jurídico classificar as condutas como estando de acordo ou em desacordo com o direito. Trata-se de um esquema bivalente do qual o direito se vale para estruturar suas operações e distingui-las de outros assuntos, uma vez que, por meio do código, o sistema pode reduzir a uma condição de biestabilidade (entenda-se por tal a possibilidade de os sistemas desenvolverem suas operações a partir de apenas dois estados: positivo/negativo) situações altamente complexas que se encontram em seu ambiente. Trata-se de uma estrutura que, ao promover o fechamento operacional, está claramente relacionada com a autorreferencialidade dos sistemas autopoiéticos. (VILLAS BÔAS FILHO, GONÇALVES, 2013, p.110-111).

Vimos no tópico anterior que os sistemas sociais autopoiéticos produzem seus próprios elementos a partir de procedimentos operacionalmente fechados e cognitivamente abertos, e a partir de três níveis diferentes de operação: a auto-referência de base, a reflexividade e a reflexão.

O fechamento operacional do sistema jurídico consiste na utilização dos próprios elementos daquele sistema para a (re)produção de novos elementos, bem como com a destruição de elementos não mais interessantes ao sistema. Em termos fenomenológicos, o sistema jurídico opera de maneira fechada a partir de seus próprios programas condicionais, é dizer, a partir das normas jurídicas. Em outras palavras, são as normas jurídicas que estabelecem o procedimento pelo qual novas normas jurídicas serão positivadas (mediante

[58] Sobre os programas condicionais a partir da teoria de Niklas Luhmann, especificamente em relação ao sistema jurídico, cf. VIANA, 2011, p. 135-144.

uma decisão) e como as normas jurídicas que não mais interessam ao sistema serão descartadas.

Assim, é possível falar em autopoiese e em clausura operativa na medida em que as operações previstas no sistema produzem a si mesmas, é dizer, seus elementos integram o próprio processo produtivo, reduzindo a complexidade do ambiente e internalizando elementos anteriormente considerados externos ao sistema jurídico (LUHMANN,2005, p. 109).

Analisando a auto-referência sistêmica, Marcelo Neves apresenta interessante perspectiva, vinculada ao direito positivo brasileiro, na qual relaciona cada um daqueles aspectos aos conceitos de "legalidade", "constitucionalidade" e "legitimação":

> Ao tratar desses três momentos da auto-referência do sistema jurídico em trabalho anterior, relacionei-os respectivamente aos conceitos de legalidade, constitucionalidade e legitimação (no sentido sistêmico). A *legalidade*, nessa perspectiva, defini-se dinamicamente como capacidade de conexão consistente das unidades elementares do sistema jurídico (comunicações, atos jurídicos) com base no mesmo código generalizado (includente) de diferença entre lícito e ilícito. Nesse caso, há redundância operacional em face da variedade do ambiente. A *constitucionalidade* é concebida como o mecanismo mais abrangente de reflexividade no interior do sistema jurídico, ou seja, como a normatização mais compreensiva de processos de normatização do direito positivo (cf. Cap. II.1.3.C). A *reflexão* enquanto referência do sistema à sua própria identidade, manifesta-se em dois níveis de abstração: a *dogmática jurídica* como reflexão limitada, uma vez que nela prevalece o princípio da "inegabilidade dos pontos de partida de cadeias de argumentação" ("proibição de negação" da identidade do sistema); a *teoria do direito* como "abstração de abstração" (reflexão abrangente), na qual é admitido o questionamento da identidade do sistema. A reflexão, por outro lado, fica vinculada à *legitimação* em sentido sistêmico, definida como capacidade do sistema de orientar e reorientar as expectativas normativas com base nas suas próprias diferenças e critérios. (NEVES, 2011, p. 153-154).

A legalidade está relacionada com a aplicação basal do código binário no interior do sistema jurídico para a formação de programas condicionais, que, ao relacionarem os elementos do próprio sistema, determinam as condutas que são lícitas (conforme a legalidade) ou ilícitas (afrontosas à legalidade). Como exemplo desse aspecto já destacamos a questão da vedação ao aproveitamento de crédito do ICMS previsto na legislação do Estado de Minas Gerais nas situações nas quais a operação que dá entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do contribuinte-adquirente está abarcada por norma de isenção, pelo que remetemos o leitor a tal ponto, apresentado anteriormente.

Aqui, tem-se um enunciado integrante de um programa condicional, o qual expressa expectativa normativa de comportamento que determina uma vedação.

A constitucionalidade, por sua vez, apresenta-se como expressão da reflexividade, na medida em que a Constituição (sobretudo a brasileira) é o diploma normativo no qual estão previstas todas normas que orientam a produção e extinção de outras normas do sistema. Portanto, a Constituição se apresenta como o reflexo de todo o sistema jurídico, tocando-o em todos os seus pontos, pois funciona como orientador especial da produção normativa.

A normatividade da normatividade do processo reflexivo, inerente à dinâmica da constitucionalidade, pode ser identificada no ordenamento jurídico brasileiro a partir das normas que integram o procedimento legislativo, previsto na Constituição da República de 1988 nos arts. 59 e seguintes (BRASIL, 1988).

Vale frisar que a reflexividade não se refere apenas aos os mecanismos formais de produção normativa. A nosso ver, o aspecto reflexivo influencia igualmente o conteúdo a que se pretende atribuir a uma determinada norma, o qual perpassa, necessariamente, pelo cotejo com o conteúdo das normas previstas na Constituição e em todo o sistema jurídico. Com efeito, além de tratar da normatividade da normatividade (ou, quais normas tratam da instituição das normas), a Constituição também desempenha o papel de fixação e limitação das trocas de comunicação (por meio de *inputs* e *outputs*) que o sistema jurídico estabelece com seu ambiente. Esse aspecto conecta a reflexividade com a reflexão, como veremos a seguir.

Destacamos, em tempo, que a reflexividade (bem como toda a operacionalidade cerrada dos sistemas autopoiéticos) é fenômeno verificado na dinâmica do sistema, viabilizado pela diferenciação funcional. Em outras palavras, a diferenciação funcional é condição de possibilidade da reflexividade (e, consequentemente, da operacionalidade cerrada) dos sistemas autopoiéticos.

> As vantagens da reflexividade só podem ser alcançáveis se os processos são aplicados a si mesmos ou a processos semelhantes. Eles consistem em que se ame o amor (e não em que ele seja objetivado mentalmente, pesquisado, comprado ou aprendido); em que se pesquise as possibilidades de pesquisas (e não em que se julgue, pague ou force a pesquisa); ou em que se normatize a normatização (e não em ensiná-la, utilizá-la ou acreditá-la). Por isso, a instauração de mecanismos reflexivos torna necessário em certo isolamento contra a interferência de processos diferentes. Um tal insulamento de processos reflexivos só pode ser garantido na realidade social através da diferenciação e da especificação de sistemas sociais parciais correspondentes. Nessa medida, a reflexividde correlaciona-se com a diferenciação funcional: por causa da diferenciação funcional ela torna-se necessária, mas é a diferenciação que a possibilita. (LUHMANN, 1985, p. 17-18)

Finalmente, a reflexão garante ao sistema a sua identidade e autonomia em relação ao ambiente. Do ponto de vista interno do sistema, a reflexão concede a fixação dos elementos

sistêmicos enquanto elementos não questionáveis a partir de uma referência externa. Reside aqui o que poderíamos chamar de diferenciação entre "constitucionalidade" e "conveniencionalidade". A reflexão garante ao sistema sua independência do ambiente para que o questionamento de seus elementos (programas condicionais normativos) sejam realizados apenas a partir das referências do próprio sistema (constitucionalidade) e não a partir de um referência externa, mesmo que tal referência se apresente de maneira mais conveniente à solução de um problema do ponto de vista econômico ou político, por exemplo.

A ideia de legitimação proposta por Marcelo Neves como expressão da reflexão da clausura operativa aproxima a decisão jurídica da própria unidade e identidade do sistema. Aqui verificamos a relação entre a reflexão (legitimação) e a reflexividade (constitucionalidade), na medida em que, ao garantir a unidade e diferenciação dos outros sistemas sociais, o processo de reflexão o faz pela via da auto-referência produtiva dos elementos do próprio sistema jurídico.

Como explicamos no tópico anterior, a autopoiese pressupõe que, além da operacionalidade recursiva cerrada dos sistemas, a qual garante sua autonomia e diferenciação funcional dos outros sistemas, tais operações, do ponto de vista de seu conteúdo, necessariamente são "abertas", é dizer, sofrem influência do ambiente no qual o sistema está inserido.

Essa perspectiva está intimamente relacionada com a capacidade de adaptação e evolução dos sistemas. Com efeito, se pensarmos a hipótese na qual determinado sistema é absolutamente fechado, é dizer, não é capaz de estabelecer contato nenhum com seu ambiente, fatalmente elaboraríamos a hipótese na qual esse sistema deixaria de existir em algum momento, em virtude da sua impossibilidade de adaptação ao meio no qual está inserido.

> A teoria dos sistemas deve muito do seu sucesso ao facto de perspectivar os sistemas como realidades abertas e adaptáveis ao respectivo meio envolvente ("Umwelt", "enviroment"). Deixando de conceber estes como realidades fechadas e como mónadas opacas, tornou-se possível analisar as formas de interacção dos sistemas com o respectivo meio envolvente, e, designadamente, as formas de dependência dos primeiros relativamente ao último. É esta envolvente sistémica que determina as condições operatórias dos sistemas "envolvidos", os quais - numa visão partilhada pelas teorias evolucionistas neo-darwinistas e pelas teorias da contingência da sociologia das organizações - são forçados a adaptar-se para sobreviver. (TEUBNER, 1989, p.27-28).

A cognição aberta do sistema jurídico se apresenta clara se tomarmos como exemplo os fatos disciplinados pelo direito tributário.

O conceito de tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), consiste em uma obrigação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, é dizer, em pagamento de dinheiro ao Estado. Para que tal pagamento se faça obrigatório, entretanto, é imperioso que a regra-matriz de incidência tributária preveja o acontecimento de um fato necessariamente econômico, como a propriedade territorial rural ou a percepção de renda.

Ora, a partir da teoria dos sistemas autopoiéticos de NiklasLuhmann, originalmente, esses fatos econômicos são elementos integrantes do sistema econômico, o qual é orientado por um código binário fundado no "pagamento/não-pagamento" (*Zahlung/Nichtzahlung*), e por uma processo auto-referencial fundado nas "necessidades", tendo como função administrar o problema futuro da escassez de recursos (LUHMANN, 2013, p. 9-12).

Portanto, enquanto pagamento, o tributo (bem como o aspecto material da regra-matriz de incidência) é elemento do sistema econômico.

Para que o sistema jurídico recebesse os elementos econômicos que integram o conceito de tributo, necessariamente teria que se pressupor um sistema cognitivamente aberto, a partir do qual o conceito elementar de um sistema possa ser transportado para outro sistema. Contudo, a internalização dos mencionados elementos econômicos necessariamente teriam de passar pela operacionalização cerrada do sistema jurídico, orientada pelo código binário daquele sistema (lícito/ilícito). Justamente por isso é que, somada à perspectiva econômica, o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN prevê claramente sua instituição por lei (BRASIL, 1966).[59]

Assim, para a instituição de qualquer tributo, necessariamente as três esferas da operacionalidade fechada do sistema jurídico, a auto-referência de base (fundada da legalidade/ilegalidade), a reflexividade (referente à constitucionalidade e às normas de produção legislativa) e a reflexão (autonomia do conceito jurídico de tributo, que afasta, por exemplo, a aplicação da chamada "interpretação econômica" para caracterizar os fatos tributários[60]), devem ser observadas.

Apresentadas os principais elementos da teoria geral dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann, e caracterizado o sistema jurídico como um daqueles sistemas, passaremos agora à análise específica do elemento funcional do direito, elemento esse que consiste em ponto central para o desenvolvimento de nossa pesquisa.

---

[59] A Constituição da República de 1988 também traz a mesma prescrição em seu art. 150, I (BRASIL, 1988).
[60] Alfredo Augusto Becker apresenta incisiva crítica a essa perspectiva hermenêutica. cf. BECKER, 2010, p. 138-139.

3.1.3. A função do direito a partir da teoria sistêmica de Niklas Luhmann

Apresentadas as linhas gerais da teoria dos sistemas sociais autopoiéticos, bem como sua aplicação para caracterizar o sistema jurídico como um sistema daquela natureza, passaremos agora à análise específica da função atribuída por Niklas Luhmann ao sistema jurídico, elemento esse que consiste em tema central de nossa pesquisa.

Inicialmente, a perquirição sobre a função de determinado sistema localiza-se no âmbito analítico de relação entre o sistema jurídico e a sociedade. Nesse sentido, identificar a função do sistema jurídico equivale a identificar qual espécie de problema social é solucionado a partir da diferenciação e especialização de um sistema que tem por elementos normas especificamente jurídicas (LUHMANN, 2005, p. 181).

Como vimos no tópico anterior, o direito, enquanto sistema social, tem no sentido, especificamente na comunicação, a referencia última de seus elementos (LUHMANN, 1990, p. 100). Em outras palavras, os elementos do sistema jurídico, as normas jurídicas, se expressam a partir da comunicação (que compreende a informação, o ato de comunicar e o ato de compreender. LUHMANN, 2010, p. 301).

As normas jurídicas, enquanto elementos do sistema jurídico, solucionam um problema temporal que se apresenta no âmbito da comunicação social, pois expressam uma expectativa de comportamento. Nesse sentido, de acordo com o marco teórico adotado, é possível afirmar que a função do sistema jurídico tem de ver com expectativas, as quais são exprimidas por meio da comunicação (LUHMANN, 2005, p. 182). Sobre esse ponto específico, Luhmann esclarece que a expressão "expectativas" está intimamente com a dimensão temporal da comunicação (LUHMANN, 2005, p. 182) elemento esse explanado no tópico anterior.

Somado a esse elemento, Niklas Luhmann afirma que não somente a fixação de expectativas seria suficiente para caracterizar a função do sistema jurídico. O ponto que se estabelece entre passado e futuro na dimensão temporal de sentido, remetendo à tomada de decisão no presente, faz com que a simples fixação de expectativas normativas não vá resolver o problema social atribuído ao direito. Luhmann verifica a necessidade de essas expectativas encontrarem-se estabilizadas contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 187), é dizer, que essas expectativas continuem sendo válidas, sem alterações abruptas, ainda que os fatos que venham a ocorrer no futuro a contrariem. Tem-se a atribuição de "função

motivacional" ao sistema jurídico (LUHMANN, 2005, p. 186), na medida em que orienta a conduta humana no presente, em virtude de expectativas normativas fixadas no passado.

Isso significa, em linhas gerais, que o direito positivo fixa determinadas condutas, a partir do código lícito/ilícito, as quais devem ser observadas pelos diversos agentes sociais (sociedade civil e órgãos dos Poderes da República); caso tais condutas sejam violadas, ou seja, aconteça um fato contrário às normas previstas, o sistema jurídico, ainda assim, garantirá que aquela conduta aconteça (valendo-se de uma sanção ou de um equivalente funcional extraído de um outro sistema).

Toma-se, como exemplo, a obrigação de recolhimento do ICMS por determinado contribuinte que promoveu venda de mercadorias no Estado de Minas Gerais. Nos termos da Lei nº 6.763/1975 (MINAS GERAIS, 1975), o contribuinte que promover a operação comercial de circulação de mercadoria deverá recolher aos cofres públicos parcela em dinheiro relativo ao ICMS incidente sobre aquela operação. Trata-se da instituição de uma norma jurídica, é dizer, de uma expectativa de comportamento[61] de determinado agente social (o contribuinte, tal como previsto em lei). Contudo, acaso ocorra o fato de não pagamento do tributo devido, o direito garante, mesmo contrafaticamente, a expectativa normativa violada; no exemplo em questão, o sistema jurídico garante ao credor do tributo (Estado), nos termos do art. 201 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o direito de inscrever o crédito tributário não pago em Dívida Ativa e, então, promover a execução forçada do contribuinte, valendo-se do rito especial previsto na Lei nº 6.830/1980 (BRASIL, 1980).

A fixação do sentido da comunicação é caracterizada por Luhmann como "semântica" (LUHMANN, 2005, p. 184). Segundo o pensador alemão, a garantia da compreensão da comunicação jurídica (bem como de todos os outros tipos de comunicação), depende necessariamente da fixação do sentido ali atribuído. Para Luhmann, essa fixação se dá também na dimensão temporal do sentido, por meio da repetição: as comunicações que ocorrem no presente são referentes às comunicações que ocorreram no passado e lançam conjunto de sentido para as comunicações que acontecerão no futuro. Trata-se, portanto, de

[61] Com efeito, considerando que o tributo é uma obrigação de cunho patrimonial, a partir de sua definição prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) seu aspecto do ponto de vista funcional se apresenta como uma norma de conduta, qual seja, prestação pecuniária compulsória ao Estado. Nesse sentido, cf. CARVALHO, 2011, p. 402. Interessante notar que o próprio conceito de tributo, ao qualificar tal instituto como conduta que não decorre de ato ilícito, expressa claramente a utilização do código binário pelo legislador, tal como vimos no tópico anterior.

interminável seleção de elementos de comunicação, a partir de uma lógica de condensação e confirmação (LUHMANN, 2005, p. 183-184)[62].

Nessa perspectiva é correto afirmar que as normas limitam a contingência do uso da linguagem por meio da comunicação, é dizer, limitam a capacidade de variação da linguagem utilizada como meio para a comunicação a partir de normas jurídicas.

Ainda decorrente da perspectiva temporal que orienta a função do direito, Niklas Luhmann afirma que as normas jurídicas, por disciplinarem comportamentos que ocorrerão em um futuro irremediavelmente incerto, devem se apresentar como expectativas simbolicamente generalizadas. Isso significa que a orientação do comportamento dos indivíduo seguirá um determinado padrão em virtude de não se saber exatamente como ocorrerão os fatos no futuro, daí a característica simbólica do sistema jurídico; confia-se no símbolo porque o que o símbolo representa a conduta futura, a qual não pode ser experimentada pelos indivíduos no presente (LUHMANN, 2005, p. 187)[63].

Segundo Niklas Luhmann a estabilização de expectativas normativas por meio da regulação e da generalização das dimensões temporal, objetiva e social da comunicação garante a possibilidade de se estabelecer uma sociedade de elevada complexidade, na qual mecanismos de redução da complexidade mais rudimentares e personalizados não sejam necessários, como a confiança (LUHMANN, 2005, p. 188-189). É bem verdade que a confiança também se apresenta como mecanismo redutor da complexidade da sociedade por meio da fixação de expectativas de comportamento. Contudo, as expectativas garantidas pela confiança estão edificadas em elementos personalíssimos, é dizer, em elementos que podem ser identificados nas relações pessoais estabelecidas entre os indivíduos; daí ser a confiança um redutor de complexidade de sociedades rudimentares, pois só nelas é que as relações interpessoais são mais intensas e constantes (LUHMANN, 1996, p. 36)[64]. Em sociedades mais

---

[62] Aqui, segundo Luhmann, reside o grande embate do direito, o qual ocorre pela relação constante entre a dimensão temporal (expectativas normativas) e a dimensão social (de consenso e dissenso - expectativas cognitivas) da comunicação jurídica. (LUHMANN, 2005, p. 188). Essa perspectiva temporal da dimensão da comunicação, segundo Luhmann, a nosso ver com acerto, resolve o problema da linguagem, na medida em que a reiterada condensação e a confirmação da comunicação reduz o ambiento de "arbitrariedade" naturalmente existente entre signo e significante (LUHMANN, 2005, p. 185).

[63]Luhmann utiliza a expressão segundo a qual "se confia no símbolo porque o que se quer indicar não se pode ver" (LUHMANN, 2005, p. 187) tradução livre. Texto original: "Se confia em el símbolo porque lo que se quiere designar no se puede ver".

[64]Luhmann admite que, em sistemas de elevada complexidade, a confiança passa da confiança interpessoal para a confiança no sistema (LUHMANN, 1996, p. 36-37). Contudo, tal manifestação da confiança nos parece absolutamente frágil, eis que inexiste garantia de solução efetiva dos problemas em relação aos quais determinado sistema não consegue resolvê-los. Como esse aspecto da teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann não está diretamente conectado ao nosso trabalho, é dizer, nossa pesquisa não está centrada na falência do sistema jurídico, mas, pelo contrário, em sua reafirmação e eficiência, colocamos o esclarecimento acima apenas a título de nota, pelo que não aprofundaremos nessa temática por fugir ao recorte metodológico realizado.

complexas, o sistema jurídico, por meio das leis e normas, substitui o papel exercido pela confiança em ambientes mais rudimentares (LUHMANN, 1996, p. 56-60).

O conceito de função atribuído por Niklas Luhmann ao sistema jurídico, consequentemente, influenciará o conceito de norma jurídica por ele elaborado. Segundo Luhmann, as normas jurídicas podem ser definidas, com base em um conceito funcional, como *elementos do sistema jurídico que fixam uma expectativa de conduta que se estabiliza mesmo contra os fatos (contrafaticamente)* (LUHMANN, 2005, p. 191). O cumprimento da norma, segundo Luhmann, fundamenta-se no fato de se conhecer e compreender a informação que ali está inserida ou não (LUHMANN, 2005, p. 191); a motivação para o cumprimento da norma ou quaisquer outros elementos que se possam indicar, portanto, não afeta a função fundamental, do ponto de vista da relação do sistema com o ambiente, para a qual a norma foi criada.

Niklas Luhmann destaca ainda que, a partir desse conceito, também as sanções atribuídas às normas jurídicas desempenham seus efeitos. Sem adentrar com profundidade no estudo das sanções para o sistema jurídico, Luhmann apenas enfatiza que o conceito de norma não pode ser elaborado tendo-se como norte a ameaça da imposição das sanções, e que a ideia da aplicação da sanção está intimamente relacionada com a fixação dos instrumentos simbólicos próprios do sistema jurídico para cumprir a sua função (LUHMANN, 2005, p. 191-192), uma vez que representam, igualmente, uma expectativa normativa de comportamento, porém repressora.

Ainda segundo o conceito de norma jurídica, Luhmann afirma, a nosso ver com razão, que aquelas normas são apenas um dos mecanismos da função geral de estabilização de expectativas. Isso porque existem inumeráveis qualidades de normas que atendem a essa função e que não são caracterizadas como normas jurídicas, como os costumes, os hábitos e as exigências morais (LUHMANN, 2005, p. 194). Nesse sentido, a caracterização de uma norma como jurídica implica, necessariamente, que ela tenha sido produzida pelo sistema jurídico, a partir de uma operação fechada por meio de seleção de expectativas, própria dos sistemas autopoiéticos[65].

A função desempenhada pelo sistema jurídico inserido na sociedade também está intimamente relacionada com a estabilização e a geração de *conflitos.* De fato, a garantia de expectativas contrafaticamente implica necessariamente estabelecer um paradigma para se

[65] Neste ponto, Niklas Luhmann, a nosso ver acertadamente, segrega com clareza os sistemas jurídico e moral, para fixar o posicionamento teórico segundo o qual a moral não pode ser fundamento de validade para as normas jurídicas, pois que se apresentam como sistemas autopoiéticos independentes, apesar de em constante relação (LUHMANN, 2005, p. 194).

solucionar um conflito que possa ocorrer no futuro. A partir desse paradigma é que os indivíduos podem orientar-se na realização de suas condutas. Niklas Luhmann lembra que o próprio sistema jurídico é capaz de criar conflitos normativos internos, na medida em que não deve sucumbir ante as exigências sociais (pressão de outros sistemas, como o econômico e o político) (LUHMANN, 2005, p. 196). Contudo, vale lembrar que tais pressões se apresentam ao sistema jurídico a partir de um processo de aprendizagem sistêmica, é dizer, em um processo no qual cabe unicamente ao sistema jurídico internalizar as pressões exercidas, apresentadas como ganhos cognitivos, e (re)produzir seus elementos, os quais passarão a exercer a função própria do sistema jurídico.

Ponto interessante levantado por Niklas Luhmann é a relação entre o sistema jurídico e os "riscos", inerentes à sociedade contemporânea.

Segundo Luhmann, a partir do referencial dos riscos, que consiste na possibilidade de que, na tomada de decisões, deve-se aceitar a eventualidade do acontecimento de uma consequência negativa, identificamos duas classes de sujeitos: aqueles que tomam decisões e aqueles afetados pelas decisões tomadas por outrem (LUHMANN, 2005, p. 198).

O problema do risco, segundo o teórico alemão, centra-se no fato de que possíveis danos (ou benefícios) causados àquele que tomou uma decisão podem igualmente afetar o sujeito destinatário da decisão (LUHMANN, 2005, p. 198). Tal perspectiva torna-se mais identificável com o avança da complexidade social, pois, nesse contexto, novas e reiteradas decisões, de cunho muito diferenciado, serão tomadas pelos agentes sociais. Verificamos, portanto, um destaque da dimensão temporal do sentido também nessa perspectiva, e daí a importância e necessidade de desempenho regular do sistema jurídico, pois, somente a partir dessa perspectiva é que de poderá estar mais seguro, apesar de todas as variações jurídicas, de que os direitos já conquistados no passado serão respeitados (LUHMANN, 2005, p. 199-200), elemento que pretende não eliminar o risco inerente à sociedade moderna, mas ao menos minimizá-lo.

Vimos no tópico anterior a importância da operacionalidade fechada dos sistemas autopoiéticos para que esses sistemas se diferenciem de outros sistemas da sociedade e garantam sua autonomia. Nessa esteira, a operacionalidade fechada tem íntima relação com a diferenciação funcional dos sistemas. Com efeito, é a autopoiese que mantém a diferenciação dos sistemas inseridos na sociedade, fato esse que, obviamente, também acontece com o sistema jurídico.

É possível concluir que a operacionalidade fechada do sistema jurídico determina a criação de programas específicos daquele sistema, as normas jurídicas, as quais, tal como o sistema integrado, possuem a função de garantir expectativas comportamentais contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 202). Assim, todas as decisões jurídicas, por serem necessariamente produzidas no interior do sistema, guardarão, do ponto de vista genético, a mesma função dos programas sistêmicos anteriores que a originaram, pelo que se pode afirmar que toda tomada de decisão no interior do sistema jurídico está fundamentada na reflexividade do processo normativo (LUHMANN, 2005, p. 203).

Finalmente, cabe distinguir, a partir da teoria dos sistemas autopoiéticos de Luhmann, a diferença entre função do sistema jurídico e prestações do sistema jurídico. A função do sistema jurídico, já vimos, toma o sistema em sua unidade diferenciada, valendo-se da operacionalidade fechada própria dos sistemas autopoiéticos. Ocorre que, ao exercer essa função, o sistema jurídico apresenta determinadas contribuições para o contexto intrasocial no qual está inserido; essas contribuições são as prestações do sistema, as quais se dividem em orientar o comportamento e promover a solução de conflitos (LUHMANN, 2005, p. 215). Tais prestações, como é fácil perceber, possuem sua origem na própria função unitária do sistema, na medida em que garantem, em última análise, a estabilização de expectativas normativas.

Apresentada a concepção de função do sistema jurídico, tanto do ponto de vista normativo e interno ao sistema (representado pelas prestações), quanto do ponto de vista externo ao sistema (representado pela diferenciação funcional do sistema perante os outros subsistemas sociais), passaremos agora a analisar outro referencial teórico por nós adotado, este baseado estritamente no direito positivo constitucional brasileiro, para identificar e relacionar a segurança jurídica com a função do sistemas jurídico.

3.2. O princípio-garantia da segurança jurídica a partir da teoria de Heleno Taveira Torres

Neste tópico apresentaremos a tese elaborada por Heleno Taveira Torres a respeito da segurança jurídica, tomando como referencial teórico-metodológico o direito constitucional positivo brasileiro.

A análise sintética da mencionada teoria, como demonstrado no capítulo introdutório, abrangerá a descrição da opção metodológica adotada, a conceituação e qualificação do "sistema" jurídico, a descrição do conceito de "princípio" tal como utilizado pelo autor e, finalmente, a descrição da segurança jurídica como produto funcional de três subfunções específicas, quais sejam, a certeza do direito, a confiança legítima e a estabilidade sistêmica.

3.2.1. A opção metodológica: O positivismo metódico-axiológico

Parece-nos correta a afirmação de que a opção metodológica para o estudo de determinado objeto fatalmente influenciará as conclusões obtidas pelo pesquisador. Nesse contexto, ao escolher determinado método de análise, o próprio cientista apresenta um arcabouço prévio de concepções e preferências científicas próprias, as quais, por sua vez, devem ser absolutamente claras e precisas para que a comunidade científica possa validar ou invalidar o raciocínio adotado.

Essa perspectiva se apresenta ajustada aos ganhos científicos da modernidade, na medida em que a Ciência, para além de como um conjunto de enunciados lógicos empiricamente verificáveis, fundados em uma unidade universal e irrefutável, se apresenta como um conjunto de enunciados que expressam a adoção de determinado arcabouço de procedimentos metodológicos, os quais podem (devem) ser criticados e submetidos a constante revisão, com o objetivo de que enunciados não mais suficientes para explicar (e no caso específico da Ciência do Direito, também *compreender*[66]) a realidade sejam substituídos por outros mais adequados[67]. Nesse sentido, destacamos que a avaliação dos trabalhos científicos passa, necessariamente, pelo referencial adotado e pela construção do raciocínio a partir de elementos previamente apresentados, para que a conclusão final possa ser analisada a partir de um binômio "verdadeiro/falso", considerando todo o arcabouço metodológico utilizado, e não a partir de um binômio "absoluto/impossível", o qual, diga-se de passagem, não tem mais espaço no sistema da Ciência.

A opção metodológica de Heleno Torres, vai buscar referência ao positivismo jurídico, especificamente ao chamado *positivismo metódico* desenvolvido por Lourival Vilanova, o

[66] Sobre o aspecto da compreensão, próprio da Ciência do Direito e das ciências que analisam os fenômenos humanos, cf. FERRAZ JÚNIOR, 1977, p. 11.
[67] A perspectiva de ciência aqui apresentada se amolda àquela proposta por Karl Popper. Especificamente sobre a questão suscitada acima, cf. POPPER, 2007, p. 51-52.

qual, segundo Torres, é aquele que "cabe nos limites do direito positivo exclusivo ou que se contém no conhecimento dogmático" (TORRES, 2011, p. 45). Avançando em seu raciocínio, Heleno Torres, a nosso ver, corretamente, parte de uma concepção de positivismo jurídico alcunhada de "exclusivo"; tal expressão faz referência ao afastamento da moral enquanto fundamento primeiro de validade e de materialidade do direito, ou relativo às premissas do chamado "direito natural" de que haveria um conjunto de direitos pressupostos e inerentes à condição humana.

> O presente estudo corrobora os critérios do *direito positivo exclusivo*, opera na idealidade e, ao mesmo tempo em que nega algum recurso a valores absolutos, transcendentes ou ontológicos no direito para explicar a segurança jurídica (i), mantém-se integralmente afinado ao monismo do positivismo jurídico, com exclusão de recurso ao jusnaturalismo ou à moral (ii) e afasta-se da necessidade de influências da moral na interpretação jurídica ou à construção da validade do sistema jurídico (iii) (TORRES, 2011, p. 48).

Essa concepção, como vimos acima, está próxima da perspectiva adotada pela teoria dos sistemas autopoiéticos de Niklas Luhmann, segundo a qual apenas ao sistema jurídico é dado a capacidade de fixar o que é o direito e o que não é o direito. Tem-se que o modelo teórico do positivismo jurídico exclusivo se alinha com a operacionalidade cerrada dos sistemas sociais, na medida em que afirma serem as normas jurídicas os únicos elementos aptos a solucionarem conflitos jurídicos e produzirem outras normas da mesma espécie. Em outras palavras, a legitimidade e validade das normas jurídicas são atribuídas exclusivamente por outras normas jurídicas.

Por outro lado, conceber o sistema jurídico somente a partir do positivismo exclusivo, à maneira da "jurisprudência dos conceitos", necessariamente conduziria à conclusão de que o sistema jurídico se apresenta somente como um conjunto de enunciados regidos pela lógica, sem qualquer conexão com o seu "ambiente", situação essa que não pode ser identificada a partir de uma análise fenomenológica. Tal percepção, com efeito, atribuiria à Ciência do Direito exclusivamente o mister de descrever máximas jurídicas, afastando o aspecto da *compreensão* próprios dos fenômenos sociais.

Em sentido contrário, e a nosso ver acertado, é possível afirmar que ao positivismo jurídico é indispensável um aspecto chamado por Heleno Torres de "axiológico", o qual permite que os valores próprios de uma comunidade, e, especialmente no caso brasileiro, os valores veiculados no modelo do Estado Democrático de Direito, possam integrar as normas jurídicas, permitindo sua adequação ao ambiente no qual estão inseridas.

Nessa perspectiva, Torres admite que o aspecto axiológico garante ao positivismo metódico a "abertura" necessária à adequação que o sistema jurídico necessita para se adequar e adaptar ao ambiente, com a promoção contínua dos direitos e liberdades garantidos na Constituição e corolário do paradigma do Estado Democrático de Direito (TORRES, 2011, p. 45)[68].

Novamente aqui se verifica a confluência entre a tese apresentada por Torres e a orientação teórica adotada por Niklas Luhmann para desenvolver a teoria geral dos sistemas autopoiéticos e aplicá-la ao sistema jurídico, pois, o elemento "axiológico", como vimos, equivale à abertura cognitiva dos sistemas luhmannianos, elemento esse que permite ao sistema adaptar-se e evoluir a partir das informações oriundas do ambiente[69].

Do ponto de vista específico do sistema jurídico brasileiro, a abertura axiológica permite ao sistema a inclusão de elementos previstos de maneira formal no texto constitucional (como conceitos de "capacidade contributiva", "confisco", "moralidade", dentre outros) os quais demandam densidade material, a qual é permanentemente construída (ou pelo menos deveria ser) a partir da participação popular na tomada de decisões políticas. Assim, o Estado Democrático de Direito se apresenta como paradigma para a orientação de um sistema autorreferencial de construção e adaptação das normas jurídicas, tendo o positivismo metódico-axiológico como arcabouço metodológico eficiente para sua análise, explicação e compreensão.

> Parte-se do positivismo jurídico metodológico, essencialmente *exclusivo* (PJE), para acrescer sua feição *axiológica,* em virtude da abertura constitucional típica de qualquer Constituição de um Estado Democrático de Direito, uma abertura que só é possível pela autoaplicabilidade dos direitos e das liberdades fundamentais, pela capacidade de incorporação de novos direitos e liberdades e pela função seletiva que os valores (intranormativos) têm na comunicação com a realidade social. (TORRES, 2011, p. 63).

Colocadas as premissas metodológicas adotados por Heleno Torres, passaremos ao exame do chamado princípio-garantia da segurança jurídica, com destaque à sua qualificação no sistema jurídico e descrição de seu conteúdo como produto funcional de três subfunções daquele princípios.

---

[68] Aqui, vale a referência de que o temo "axiologia" utilizado por Heleno Torres, a nosso ver, deve abranger,do ponto de vista sistêmico, tanto os elementos valorativos propriamente ditos, como expressões da moral e da ética, além de elementos de outros sistemas conectados a tais valores.

[69] Essa abordagem confluente, destacamos, garante ao nosso trabalho coerência teórica para a análise do objeto proposto.

3.2.2. O conceito de princípio

A Ciência do Direito moderna tem dado relevante valor à classificação das normas jurídicas, especialmente aquelas centradas na distinção entre regas e princípios. Não questionamos a relevância dos estudos elaborados nessa dimensão, sobretudo porque tais categorias de normas jurídicas são constantemente utilizadas na argumentação para a tomada de decisões.

Contudo, fixamos o entendimento de que, em última análise, a diferenciação entre regras e princípios apresenta-se como uma classificação de elementos, e, como toda e qualquer classificação, está orientada por um determinado critério.

> Não é o caso de se debater se há classificação que seja melhor ou pior. Em geral, classificações - desde que metodologicamente sólidas - dificilmente podem ser julgadas com base em um maniqueísmo bom/ruim. Classificações, em geral, têm diferentes objetivos, e sua qualidade não pode ser avaliada de forma generalizante (SILVA, 2009, p. 44-45).

Diante desse contexto, em sede preliminar, é indispensável a fixação do conceito de princípio adotado, mormente se se considerar que a caracterização dessa "espécie normativa", com a indicação e análise de suas características, influenciará o resultado da pesquisa e a condução do raciocínio adotado. Essa perspectiva teórico-metodológica, por outro lado, procura evitar o chamado "sincretismo metodológico", dimensão na qual conceitos diferentes (e até mesmo contraditórios) de determinado constructo são utilizados, de maneira ambígua e pouco científica, para explicar e analisar um fenômeno pretendido[70].

Não é o objeto deste trabalho realizar uma abordagem ampla sobre a discussão teórica a respeito da diferença entre regras e princípios. Com efeito, se tomássemos esse caminho, certamente o trabalho perderia em rigor científico, pois pouco se falaria sobre os principais ganhos teóricos nessa seara e, naturalmente, ter-se-ia uma dificuldade em identificar um conceito último aplicado ao ordenamento jurídico brasileiro[71].

Aqui, apresentaremos um conceito cientificamente válido de princípio, o qual não será questionado e funcionará como elemento de ponto de partida para o desenvolvimento do raciocínio pretendido.

---

[70] Sobre o sincretismo metodológico a que nos referimos, cf. SILVA, 2010, p.115-143.

[71] Um apanhado geral sobre tais teorias com análise crítica, ainda que bem sucinto e preliminar, foi realizado por Álvaro Ricardo de Souza Cruz. Cf. CRUZ, 2007, p. 269-323.

Com a pretensão de garantir a coerência teórica de nosso trabalho, apresentaremos o conceito de princípio adotado por Heleno Taveira Torres, o qual merece considerações especiais:

> Princípios são normas *lato sensu* de direito positivo que prescrevem valores objetivos, relativos e vinculantes para todo o sistema jurídico, com ou sem limitação a específicas regras ou subsistemas, obrigam ao máximo de observância e efetividade e vedam qualquer conduta em sentido contrário ao seu *âmbito normativo,* e mormente ao seu conteúdo essencial. (TORRES, 2011, p. 525).

A afirmação inicial Torres, segundo a qual princípios são normas "lato sensu", fixa-se na opção teórica, próxima à ideia kelseniana, de que normas jurídicas são constructos que prescrevem determinada conduta humana, qualificando-a de permitida, proibida ou obrigatória (TORRES, 2011, p. 525). Essa concepção inicial nos parece adequada e comunga com a construção teórica de Hans Kelsen, no sentido de que o objeto de toda e qualquer norma jurídica é a conduta (KELSEN, 1986, p. 113)[72].

Com efeito, pensamos ser o sistema jurídico fruto da própria existência e convivência humana em sociedade. Nesse sentido, e tomando a função do sistema jurídico trabalhada por Niklas Luhmann, parece-nos claro que o direito, enquanto fenômeno social, tem existência exclusivamente na medida em que as relações sociais existem, ainda que sejam extremamente rudimentares[73]. Portanto, as normas jurídicas, enquanto elemento central do sistema jurídico, necessariamente possuem como característica fundamental a prescrição de comportamentos objetivos.

Os princípios, a seu turno, efetivamente não teriam caráter deontológico forte, tendo em vista a possibilidade de suas prescrições poderem tomar como pressuposto fático um sem-número de fenômenos que implicariam uma consequência também de pouca densidade normativa, daí sua caracterização como normas "lato sensu".

Somada a essa perspectiva, o caráter valorativo inegavelmente próprio dos princípios jurídicos reforça seu caráter deontológico fraco, na medida em que, como característica própria da axiologia contemporânea, sobretudo incluída na perspectiva do Estado Democrático de Direito plural, não se poderia prever, de maneira exclusivamente ontológica, o conteúdo total dos princípios. Com efeito, a concepção mais moderna de Estado e de

---

[72] Como vimos nos tópicos anteriores, ao que nos parece, essa perspectiva também se amolda à ideia de função da norma jurídica e de função do sistema jurídico, tal como trabalhada teoricamente por Niklas Luhmann.

[73] Essa perspectiva coletivista ou gregária do existir do homem pode ser encontrada desde a filosofia clássica, especialmente em Aristóteles. Sobre essa perspectiva a partir da filosofia aristotélica, com influência fundamental na ideia de Estado e de Política aristotélica, com quem concordamos em termos essenciais, cf. REALE, 1994, p.432-434.

Constituição não pode desconsiderar o caráter valorativo das normas; e, de fato, não poderia deixar de ser assim, visto que as normas, na perspectiva democrática, se apresentam como decisões políticas tomadas de maneira vinculante.[74]

Ademais disso, a partir da configuração apresentada, os princípios jurídicos também apresentariam característica de permeabilidade em relação à todas as normas do sistema. Traduzindo essa perspectiva na linguagem da teoria dos sistemas autopoiéticos, os princípios jurídicos poderiam ser facilmente identificados na dimensão da reflexividade do sistema, orientando a produção e exclusão de novas normas[75].

Por outros torneios, o mínimo deontológico presente na estrutura normativa dos princípios garante que sua aplicação ocorra da melhor maneira possível. Essa perspectiva se aproxima à ideia de "mandado de otimização"[76] apresentada por Robert Alexy. Com efeito, considerando que os princípios jurídicos não possuem uma densidade normativa elevada[77], sua aplicação necessariamente demandará uma construção argumentativa de conteúdo, em virtude dos modais deônticos não serem identificados com precisão[78]-[79].

Merece transcrição passagem de Heleno Torres sobre essa dimensão dos princípios jurídicos, para que fique mais clara a posição aqui adotada:

> Os princípios são normas jurídicas vinculantes na observância do seu *âmbito normativo*, e, por isso, todo o ordenamento deve assegurar a sua proteção (efeito de bloqueio), como o contra efeito da nota diferencial da *otimização,* na acepção de Robert Alexy, que obriga à máxima efetividade. (TORRES, 2011, p. 526).

---

[74] Segundo Niklas Luhmann, como vimos anteriormente, o direito se fixa a partir de uma decisão política vinculante. Nesse sentido, a Constituição em especial, que é a referência normativa máxima nos Estados Constitucionais, a qual abarca os valores e necessidades de determinada sociedade, além de ser uma instituição do sistema jurídico é, igualmente, uma instituição do sistema político (LUHMANN, 1996, p. 101).

[75] Essa perspectiva de qualificação dos princípios como vetor de condução da produção/organização normativa pelo sistema foi vislumbrada por Paulo de Barros Carvalho, ao asseverar que "princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciado visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento" (CARVALHO, 2011, p. 274).

[76] Sobre a conceituação de princípios como mandamentos de otimização, cf. ALEXY, 2008. p. 90.

[77] Deixamos claro que isso não significa que os princípios jurídicos não tenham densidade normativa.

[78] Destacamos pequeno detalhe sobre essa perspectiva no sentido de que um uso reiterado da chamada "ponderação entre princípios" tem a tendência a apresentar eleva grau de incerteza quanto à aplicação do direito. Com efeito, apenas em última análise é que os princípios devem ser ponderados pelos aplicadores da norma, especialmente perante o Poder Judiciário, para que se evite a criação de novas normas que não possuam uma característica democrática. Sobre a ponderação de princípios e sua relação com a aplicação das "regras" (expressão utilizada por Robert Alexy), especialmente no que toca ao papel do legislador, cf. SILVA, 2009, p. 141.

[79] Na mesma linha parece ser a caracterização de princípio para Humberto Ávila a partir do chamado "critério da natureza do comportamento prescrito". Segundo Ávila, os princípios são normas que estabelecem um "estado de coisas" e se apresentam como normas imediatamente finalísticas, cuja realização depende da adoção de determinados comportamentos não exaustivamente previstos na hipótese de incidência normativa (ÁVILA, 2007, p. 71).

A indicação do conceito elaborado por Heleno Taveira Torres, enquanto referencial teórico adotado neste trabalho, contudo, não é suficiente para identificar com precisão qual o real papel da segurança jurídica no sistema jurídico. Para avançarmos na discussão, portanto, é necessário o estudo da hierarquia dos princípios constitucionais, o qual faremos no tópico seguinte.

3.2.3. Hierarquia dos princípios constitucionais a partir da positivação dos direitos fundamentais. A segurança jurídica como princípio-garantia do sistema.

No tópico 3.2.1. estudamos, em linhas gerais, a opção metodológica adotada por Heleno Taveira Torres para conduzir o raciocínio científico na análise do princípio da segurança jurídica.

Como vimos, o positivismo metódico-axiológico não desconsidera a influência de valores próprios de determinada sociedade para a construção de seu sistema jurídico. Com efeito, pensar de maneira contrária seria desconsiderar um fenômeno social evidente (influência dos valores na construção semântica das normas jurídicas) sem motivo lógico-racional razoável, o que afastaria a cientificidade do raciocínio.

A dimensão axiológica do método proposto expande-se até o limite da positividade do sistema jurídico. Em outras palavras, os valores que auxiliam na formação das normas jurídicas são valores que, em momento anterior, já foram incorporados pelo sistema jurídico.

Pela análise do sistema jurídico brasileiro, é possível identificar a existência de uma hierarquização de princípios, o que remete a uma hierarquização de valores, os quais integram o conteúdo das normas. Essa hierarquização, identificada exclusivamente no texto constitucional, é expressa por princípios aos quais foi garantida a "cláusula de eternização"; em outras palavras, o texto constitucional fixou um conjunto de princípios jurídicos que, nos termos do art. 60, §4º (BRASIL, 1988) jamais poderão ser objeto de propostas legislativas que tenham como objetivo a sua abolição.

Essa hierarquização de princípios, chamados aqui de princípios jurídicos fundamentais, certamente está amparada em um conjunto de valores próprios de determinada sociedade. A organização social, por seu turno, parte do pressuposto elementar de que é preciso tomar decisões, e que essas decisões necessariamente precisam apresentar peso

diferenciado uma em relação às outras. As decisões que veiculam valores importantes para a sociedade brasileira, como vimos acima, foram positivadas no texto constitucional, especialmente nas chamadas cláusulas pétreas.

> De fato, o texto constitucional distinguiu dos demais princípios aqueles garantidos pela cláusula da identidade constitucional, de eternização ou cláusula pétrea, como aqueles sobre os quais não se pode apresentar qualquer supressão e nenhuma outra restrição ou limitação afora as autorizadas pela Constituição. E, assim, nos casos de colisões ou de aplicações concorrentes, pela *relativização axiológica*, a à luz da situação *in concreto*, os princípios devem se acomodar, sob a égide da não exclusão e da máxima realização dos valores, como preferência aos chamados "princípios fundamentais", assim distinguidos pela própria Constituição. Diante disso, qualquer outra classificação de princípios pode até ter cariz doutrinário, mas de certo não terá qualquer efeito decorrente da Constituição (TORRES, 2011, p. 528).

A partir do que foi exposto, e tomando o texto constitucional como referência, é possível afirmar com segurança que os princípios fundamentais tem evidente prevalência sobre outros princípios que informam o sistema jurídico, ainda que não estejam escritos nos textos legais. Aqui é possível identificar o critério utilizado para a caracterização dos princípios jurídicos. Tais espécies normativas são qualificadas pela importância a elas atribuída pelo direito positivo (cláusulas pétreas) mediante a impossibilidade de sua alteração por qualquer instrumento legislativo. A análise detalhada do texto do já citado art. 60, §4º da Constituição da República de 1988 leva à conclusão de que ali estão resguardados os fundamentos do Estado Democrático de Direito e do modelo Republicano a que está submetido o Brasil, daí a conclusão pela importância dos direitos ali elencados e sua supremacia sobre os demais princípios que integram o sistema jurídico.

O contexto do constitucionalismo dos direitos, próprio dos modelos mais modernos de expressão do Estado Democrático de Direito, tendem a garantir um grande número de princípios fundamentais, sobretudo com a atenção fixada no cidadão e em suas relações sociais, fundadas em direitos fundamentais e nos direitos humanos. A efetividade desses direitos previstos nos textos constitucionais, a seu turno, demanda a construção normativa de instrumentos que tenham a capacidade de garantir sua efetividade; doutra sorte, seriam meros direitos razoavelmente compreensíveis pelos seus destinatários mas inacessíveis a eles, apresentando-se como verdadeiros direitos "criptografados" pelo texto constitucional[80].

[80] Sobre o interessantíssimo conceito de "criptografia constitucional", com destaque para a efetividade de direitos fundamentais e a delicada relação entre o sistema jurídico e o sistema econômico, conferir o texto "La constitución encriptada: Nuevas formas de emancipación del poder global", de Gabriel Méndez Hincapíe e Ricardo Sanín estrepo (HINCAPÍE; RESTREPO, 2012, p. 110-111)

Nessa perspectiva, o princípio da segurança jurídica apresenta-se como *garantia* da efetividade e aplicação de todos os princípios fundamentais previstos no texto constitucional, na medida em que, como veremos, tem como produto funcional a capacidade de estabilizar as expectativas normativas dos cidadãos em relação à aplicação e concretização do direito.

A qualificação da segurança jurídica enquanto princípio, a partir da perspectiva acima apresentada, parece correta. Com efeito, ao garantir que todos os demais princípios tenham a possibilidade de produzirem seus efeitos, implica em uma qualificação da segurança jurídica como norma de importância elementar no sistema jurídico. Apesar de não estar literalmente discriminada no texto do art. 60, §4º da Constituição da República de 1988, sua caracterização como princípio-garantia permite que aqueles princípios fundamentais possuem ser assegurados ao cidadão. Em outras palavras, e como veremos com mais detalhes em seguida, o princípio-garantia da segurança jurídica apresenta-se como condição de positividade e efetividade dos demais princípios jurídicos.

Essa é a posição adotada por Heleno Taveira Torres, com a qual concordamos e que passamos a transcrever:

> No constitucionalismo dos direitos, típico do Estado Democrático de Direito, o sistema constitucional tornou-se eminentemente principiológico, e disso advém sua textura aberta, permeável aos valores que se pretende realizar. Ora, uma teoria da *segurança jurídica dos princípios*[81](material)deve persistir na máxima efetividade destes (i) e na sua prevalência ou inderrotabilidade (ii) nos tos de aplicação e de decisão jurídica. Neste passo, a metódica da *concretização* dependerá dos atos de decisão dos órgãos legislativos, judiciais ou administrativos, os quais, ao longo dos procedimentos adotados, devem identificar os *conteúdos essenciais* dos princípios envolvidos e, ao mesmo tempo, garantir o máximo de observância na construção da norma aplicável. Por esse motivo, fundamental a importância do princípio de *segurança jurídica material* como *garantia* tanto da adequada determinação do *conteúdo essencial* dos princípios quanto dos mecanismos de *concretização* e de *sopesamento* destes, afora a preservação do *direito fundamental subjetivo* dos interessados ou afetados pela regra jurídica para exigir a observância dos princípios na sua máxima efetividade (*otimização*). (TORRES, 2011, p. 536).

Fixamos o entendimento de que o princípio da segurança jurídica tem como função, do ponto de vista material, a garantia de aplicação e efetividade de outros direitos, daí sua caracterização como "princípio-garantia". Tem-se evidente o caráter instrumental da segurança jurídica tal como apresentada no contexto teórico adotado, na medida em que viabiliza a proteção de direitos do cidadão. Nesse sentido também o posicionamento de José Joaquim Gomes Canotilho, sobre as garantias constitucionais:

---

[81] É dizer, uma teoria da segurança jurídica que pretenda, dentre outras funções, garantir ao cidadão a máxima efetividade de seus direitos fundamentais.

> Rigorosamente, as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse o *carácter instrumental* de proteção dos direitos. As **garantias** traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade (ex. direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, princípios do *nullumcrimensine lege* e *nullapoenasinecrimen*, direito de *habeas corpus*, princípio *non bis in idem*. (CANOTILHO, 2003, p. 396).

Com efeito, o princípio-garantia da segurança jurídica encerra uma função de garantir a expectativa de criação e aplicação do direito, além de garantir, igualmente, que as normas já positivadas no ordenamento jurídico sejam efetivamente cumpridas. Em outras palavras, o princípio-garantia da segurança jurídica pode ser caracterizado como mandamento de proteção de normas jurídicas positivados no ordenamento (TORRES, 2011, p. 193) [82], daí a importância de seu papel para a integridade e aplicabilidade de todas as normas do sistema.

> Toda garantia, portanto, tem, assim, uma função instrumental de tutela de direitos, poderes e liberdades constitucionais, porquanto o objeto das garantias materiais ou formais serão sempre os direitos e liberdades fundamentais que visam a proteger contra qualquer arbítrio ou violação. E pode a garantia ser, ela mesma, suscetível de proteção por outras garantias. As garantias, portanto, devem assegurar a efetividade dos direitos (*resguardo*), pois não concretizar os valores fundamentais equivaleria ao mesmo que derrogar *ab initio;* e, ao mesmo tempo, exercer efeitos negativos de proibição de derrogabilidade de qualquer dos seus preceitos (*bloqueio*). (TORRES, 2011, p. 194)

Assim, identificada a hierarquização de direitos promovida pelo próprio texto constitucional, a segurança jurídica se apresenta, em última análise, como princípio-garantia que viabiliza a concretização daqueles princípios, os quais, do ponto de vista subjetivo do cidadão, são qualificados como direitos fundamentais.

Especialmente em matéria tributária, a segurança jurídica, enquanto princípio-garantia do sistema jurídico, pode ser incluída no rol de garantias não expressamente previstas no texto constitucional.

É importante destacar que a aplicação de princípios não expressamente positivados no ordenamento jurídico constitucional (como é o caso da segurança jurídica), mas que decorram dos princípios e valores adotados pela Constituição, foi expressamente previsto no art. 5º, §2º do texto constitucional (BRASIL, 1988). Essa perspectiva, vale frisar, garante a fluidez e constante construção das normas constitucionais, pois permite acompanhar a evolução social.

---

[82] Ainda segundo Heleno Torres, na esteira do posicionamento teórico de Paulo Bonavides, "trata-se, pois, de meio de defesa dos direitos e liberdades, de resistência contra ataques a direitos fundamentais e, em função disso, para a efetividade dos direitos que protege". (TORRES, 2011, p. 193-194).

Além do mencionado dispositivo, também o art. 150, *caput* da Constituição da República de 1988, que trata especificamente das limitações constitucionais ao poder de tributar, prevê a possibilidade de assegurar aos contribuintes outros direitos e garantias não previstas no texto constitucional (BRASIL, 1988). Isso porque o poder estatal de tributar, por independer da vontade individual dos sujeitos e derivar da lei (nos termos do conceito mesmo de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional - BRASIL, 1966), *ab ovo,* apresenta-se como meio de limitação a direitos fundamentais dos sujeitos, especialmente o direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Daí, pode-se verificar que os princípios que estabelecem os limites ao poder de tributar se apresentam como verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes (DERZI, 2010, p.28), os quais, inclusive, contam com o reconhecimento desta qualificação pelo Supremo Tribunal Federal[83].

Assim é que a segurança jurídica, apesar de não ser expressamente mencionada no texto constitucional como princípio-garantia fundamental, é plenamente aplicada à análise e orientação do ordenamento jurídico tributário, mormente se se considera seu papel de assegurar que todos os outros princípios constitucionais tributários sejam efetivamente observados pelo Estado.

Essa função, por seu turno, é exercida a partir do produto funcional de outras três funções (subfunções) que integram dimensões diferentes da segurança jurídica, as quais serão examinadas nos tópicos seguintes.

3.3. A segurança jurídica como produto funcional das funções de proteção da confiança, certeza do direito e estabilidade sistêmica.

Tivemos a oportunidade de destacar que toda e qualquer pesquisa científica necessariamente deve partir de determinado referencial teórico para que possa apresentar resultados conclusivos e que possam ser submetidos aos testes de falseabilidade. Para que essa perspectiva ocorra, entretanto, é necessário que se tenha em evidência qual o método utilizado pelo cientista para conduzir seu raciocínio analítico e, conjuntamente, qual o

[83] Sobre essa questão específica, cf. ADI 939 / DF, Rel. Ministro SYDNEY SANCHES (BRASIL, 1994).

referencial último da utilizado pela pesquisa o qual, em não sendo questionado, orientará a análise dos objetos estudados.

Diante desse contexto do pensamento científico, fixamos nossa análise na dimensão funcional do sistema jurídico e, consequentemente, das normas que o integram, tomando como referencial jurídico-sociológico a teoria sistêmica de Niklas Luhmann. Por outro lado, enquanto método de análise, optamos por aquele elaborado por Heleno Taveira Torres, denominado positivismo metódico-axiológico, pois tal método está em consonância com a teoria sistêmica adotada. Mais além, ainda na esteira da teoria de Heleno Torres, adotamos também a perspectiva teórica de que o princípio-garantia da segurança jurídica, enquanto função do direito, é o produto funcional de outras três funções, quais sejam, a proteção da confiança legítima, a certeza do direito e a estabilidade sistêmica (TORRES, 2011, p. 184).

A razão da pequena retomada desses conceitos já apresentados e analisados centra-se no fato de a expressão "segurança jurídica" sempre foi detentora de considerável polissemia. Fora isso, a consolidação de uma “tradição teórica” acerca do princípio da segurança jurídica, tem atribuído ao princípio desde contornos exclusivamente legalistas, fundamentados apenas na ideia de Estado de Direito, até sua qualificação como garantia jurídica dos princípios constitucionais, os quais são construídos de maneira intersubjetiva, a partir da relação entre cidadãos, e entre esses e o Estado (TORES, 2011, p. 181-182).

Nos tópicos seguintes, passaremos a analisar a segurança jurídica enquanto princípio-garantia do sistema jurídico, produto funcional das subfunções de proteção da confiança legítima, certeza do direito e estabilidade sistêmica. Como dito acima, nossa análise está amparada na teoria desenvolvida por Heleno Taveira Torres, a qual centra o estudo da segurança jurídica a partir das prescrições do ordenamento jurídico positivo e na moderna conceituação jurídica e axiológica do Estado Democrático de Direito.

Partindo-se dessas considerações iniciais, portanto, passaremos agora a analisar as função que integram o princípio-garantia da segurança jurídica.

3.3.1. A função de proteção da confiança legítima

O sistema jurídico, tomado em seu aspecto funcional, tem como sua origem um estado de confiança. Com efeito, a confiança, um dos instrumentos de redução da complexidade do

ambiente, funciona por mecanismos muito próximos ao direito, na medida em que, segundo NiklasLuhmann, mostrar confiança equivaleria a antecipar o futuro, é dizer, comportar-se como se o futuro fosse algo preciso, certo (LUHMANN, 1996, p. 15).

Ocorre que a confiança em si, segundo Luhmann, cumpre plenamente sua função acima indicada, no que toca à organização da sociedade, apenas em sociedades muito simples, é dizer, que não comportam elevado grau de complexidade. Nas sociedades mais complexas, a confiança é substituída pela lei (pelas normas jurídicas) que passam a exercer aquela função de modo mais eficiente (LUHMANN, 1996, p. 56-57).

Não obstante, está-se diante de um quadro evolucionário na linha de complexidade da sociedade, pelo que as normas jurídicas, enquanto ganho social, comporta em seu seio elementos próprios da confiança.

Justamente por esse motivo Heleno Taveira Torres afirma, com razão, que todo o sistema jurídico pressupõe um elemento de confiança, de previsão de expectativas de comportamento. Daí porque a segurança jurídica, como função sistêmica do direito, abarca, em todas as suas manifestações, características fundamentais também atribuídas à confiança (TORRES, 2011, p. 196).

A ideia de confiança como elemento interno ao sistema jurídico tem suas raízes no direito alemão[84]. Naquele sistema, a confiança legítima aparece como manifestação subjetiva do princípio da segurança jurídica aplicado a todo o ordenamento, especialmente nas hipóteses em que são discutidas a possibilidade de retroação dos efeitos de uma nova lei, a produção de efeitos de erros cometidos por autoridades, a crença na legítima aparência jurídica, nas contradições e alterações de tratamento de atos administrativos endereçados aos administrados e na motivação das decisões (TORRES, 2011, p. 213).

Tratando em minúcias a função da confiabilidade da segurança jurídica, Torres afirma poder-se identificar duas espécies de manifestações dessa função; uma confiança entendida em sentido mais amplo, que abarcaria o processo de positivação do direito, e, portanto, as outras funções da segurança jurídica (legalidade - certeza e ordenamento - estabilidade), e uma manifestação da confiança em sentido estrito, ligada à experiência do agente social (TORRES, 2011, p. 209).

Assim como afirmou Niklas Luhmann (LUHMANN, 1996, p. 5-14), segundo Heleno Torres, a vida em sociedade demanda uma garantia mínima de confiança, é dizer, de possibilidade de previsão de comportamentos dos agentes sociais. Com efeito, essa afirmação

[84] Sobre a aplicação do princípio no direito alemão, especialmente em matéria tributária, cf. TIPKE; LANG, 2008, p. 246-260.

parece correta sobretudo se se toma como verdadeira a noção aristotélica já apresentada acima de que o homem é um ser que vive [85] necessariamente em sociedade, suas ações, obrigatoriamente, dependerão das ações de outros indivíduos que com ele dividem o mesmo espaço.

Somente em virtude do elemento da confiança presente na sociedade é que o homem consegue programar suas ações para o futuro, sabendo de antemão, ainda que de maneira precária, quais são as expectativas que pode esperar do futuro.

Por outros torneios, considerando que a confiança se apresenta, em seu estado mais primário, como um estado psicológico (ainda não se possa equipara-lo à fé) anterior à tomada de decisões, outro elemento fundamental para que se possa outorgar confiança é a intenção positiva dos agentes, traduzida para a linguagem jurídica como *boa-fé objetiva.*

Como vimos nos tópicos acima, não restam dúvidas de que o sistema jurídico convive incessantemente com outros sistemas sociais, como o sistema econômico, o sistema político, o sistema moral etc. Daí, e a partir da abertura cognitiva do sistema jurídico, é possível verificar que o direito, inegavelmente, acomodará em seus elementos concepções próprias do sistema moral, tomado como ético em sua perspectiva pública.

Ainda que não concordemos com a superação entre direito e moral, fortemente presente na filosofia kantiana (e aprimorada por outros teóricos depois de Kant), até a perspectiva da separação entre esses dois sistemas proposta por Niklas Luhmann, parece-nos correta a afirmação de Mariah Brochado ao asseverar que o direito positivo, para além de sua validade formal (recursividade sistêmica), possui matéria de ordem ético-jurídica.

> Visto numa totalidade, o *direito (positivo)* não é só forma, mas também matéria (jurídico-ética). Há uma materialidade ético-jurídica própria, que se apresenta como um único devir de valores construídos (e experimentados - ainda que não percebidos) *historicamente* como *jurídicos.* (BROCHADO, 2006, p. 191).

Essa perspectiva, que parece se amoldar à concepção de abertura cognitiva do sistema jurídico, apresenta-se como instrumento válido para a compreensão da materialidade do conceito jurídico de *boa-fé*; seu conteúdo advém da relação estabelecida entre o sistema jurídico e o sistema moral (que tomado em um ambiente de coletividade, transforma-se em uma concepção ética, que ultrapassa os limites da moral individual dos sujeitos) que confere materialidade aos elementos do sistema jurídicos (normas).

[85] O "viver" aqui, expressa, além da vida biológica, a vida moral e o desenvolvimento de todas as potencialidades do ser humano.

Aqui, cabe esclarecer a diferenciação entre a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva, sendo que apenas a primeira é elemento conectado diretamente com a confiança legítima. Sobre essa diferenciação, apresentações as explanações de Misabel Abreu Machado Derzi:

> As diferenciações entre uma e outra boa-fé radicam em que, efetivamente, a boa-fé subjetiva (*guterGlaube*) é a intenção, decorrerá de um estado de consciência da parte - de estar agindo conforme os padrões de honestidade e fidelidade - por isso não configura uma fonte genética de obrigações, é casuística, e, por seu caráter antes negativo do que positivo, não se pode dizer *a priori* da existência ou não de responsabilidade (tudo dependerá do caso concreto). Não obstante, a boa-fé objetiva (*TreueundGlaube*) "*não diz respeito ao estado mental subjetivo do agente, mas sim ao seu comportamento em determinada relação jurídica de cooperação. O seu conteúdo consiste em um padrão de conduta, variando as suas exigências de acordo com o tipo de relação existente entre as partes.*
> *A boa-fé objetiva não cria apenas deveres negativos, como o faz a boa-fé subjetiva. Ela cria também deveres positivos, já que exige que as partes tudo façam para que o contrato seja cumprido conforme previsto e para que ambas obtenham o proveito objetivado. Assim, o dever de simples abstenção de prejudicar, característico da boa-fé subjetiva, se transforma na boa-fé objetiva em dever de cooperar.* (DERZI, 2009, p. 362).

É interessante atentar para a perspectiva da cooperação estabelecida entre os sujeitos de direito, tal como expôs Misabel Derzi; com efeito, a objetividade da boa-fé se apresenta na medida em que existe um esforço mútuo entre os agentes sociais para a cooperação. Essa perspectiva se aproxima da função de confiança da segurança jurídica pelo fato de que os elementos abordados tratam de decisões recíprocas e desejadas entre os agentes sociais. A confiança, enquanto redução da complexidade por meio da projeção de expectativas de comportamento para o futuro, tem como seu substrato, é dizer, como referência sobre a qual repousa a expectativa, as ações realizadas no passo que tenham sido plenamente conhecidas pelo sujeito que confia.

De fato, o ato cooperado tem o condão de explicitar a vontade (e, nesse sentido, abarca alguns elementos da boa-fé subjetiva), mas, além disso, explicita um padrão de comportamento a ser seguido, o qual é conhecido pelas partes que o fixam. Assim, esse substrato objetivo necessariamente servirá de fundamento para que se outorgue confiança, é dizer, para que se projete no futuro as ações ocorridas e plenamente conhecidas hoje.

Ainda segundo Misabel Derzi, a confiança, inserida no sistema jurídico como princípio de proteção da confiança legítima, teria sua aplicação exclusivamente a favor do cidadão em defesa de arbitrariedades e abusos cometidos pelo Estado. Essa perspectiva estaria fundamentada em três elementos centrais da construção teórica elaborada por Derzi, especificamente afeta ao direito tributário, a qual passamos a transcrever:

> Arrolamos a seguir os argumentos m favor da consideração do princípio da proteção da confiança de modo unilateral, exclusivamente a favor do cidadão/contribuinte e contra o Estado, resumidamente:
> (I) é notável a relação de dependência do cidadão em relação ao Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção. Basta considerar que ele pode inventar tributos novos ou majorar os já existentes. Recentemente, para enfrentar a perda da contribuição social sobre a movimentação financeira, a CPMF, a União elevou as alíquotas de vários impostos, inclusive do imposto sobre operações financeiras, IOF. Em período curto de tempo já tinha repostos todas as "perdas" sentidas. No passado recente fez o mesmo para enfrentar condenações judiciais de elevado valor. Na verdade, como ensinou NIKLAS LUHMANN, todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger;
> (II) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor em face do cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei;
> (III) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-DÜRLER, "*que, nesse contexto, sempre se fala do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado*" (DERZI, 2009, p. 396-397)

A linha argumentativa apresentada por Misabel Derzi, de fato, parece coincidir com a tese levantada por Heleno Torres e com a perspectiva teórica de Niklas Luhmann. Considerando que a função do sistema jurídico é garantir expectativas de comportamento de maneira contrafática, e que tais comportamentos são positivados no sistema jurídico a partir de uma decisão política que vincula a todos, parece correta a conclusão de que tal decisão, mormente se consideramos o ordenamento jurídico brasileiro[86], é exarada pelo Estado para que oriente a conduta e a expectativa dos cidadãos[87].

Nesse sentido, ao Estado unicamente é dado saber, de antemão, qual será a decisão política vinculante a ser adotada, e que, a partir da operacionalidade fechada do sistema jurídico, transformará aquela decisão em uma norma interna ao sistema. Ora, se a sociedade democrática é o sujeito que cria a expectativa comportamental, reduzindo a complexidade do ambiente, a ele cabe a obrigação de proteger essa expectativa gerada.

Por outro lado, a violação das expectativas normativas pelos próprios cidadãos está, necessariamente, prevista como expectativa normativa no ordenamento jurídico, ao qual atribui uma sanção àquele que comete um comportamento ilícito. Nesse aspecto, também ao Estado é dada a competência para aplicar a sanção, seja ela qual for, na medida em que detém

---

[86] E, especialmente, o ordenamento jurídico tributário brasileiro, orientado que é pelo princípio da "estrita legalidade" (CARVALHO, 2010, p.206).

[87] Considerando aqui, inclusive, a conduta daqueles cidadãos que exercem funções públicas. Nesse sentido, ainda que se fale do ente "Estado", tem-se sempre que ter em mente que tal sujeito é integrado, do ponto de vista subjetivo, por cidadãos que também necessitam de orientar sua conduta a partir das normas jurídicas.

os meios para tanto, sendo vedada a famigerada "justiça privada", elemento comum de sociedade menos complexas. Nesse sentido, também ao Estado foi atribuído o dever de punir e, para tanto, atribuído também a utilização pública da força.

Os elementos mencionados conduzem a um raciocínio que parece correto e que aponta no sentido de que a proteção da confiança cabe apenas ao cidadão frente ao Estado, pois o primeiro encontra-se em uma situação de fragilidade. Vale destacar que essa afirmação não está em contradição com o paradigma do Estado Democrático de Direito, o qual é adotado, inclusive, por Heleno Torres. Ainda que se pense que, num estado democrático, seja o povo o agente último da regulação das instituições públicas e privadas, a concretização de tais instituições respeita uma agenda de prioridades que, fatalmente, se apresenta de maneira fluída, mormente em um país como o Brasil, possuidor de carências absolutamente variadas afetas a diversas regiões.

Com essa afirmação queremos deixar claro que a regulação e concretização de institutos jurídicos, como os tributos, por exemplo, deve atender a uma cadeia de prioridades que não atende necessariamente a uma ordem estabelecida por toda a população em conjunto, em virtude das demandas variadas de cada segmento eleitoral. Por isso, não é possível garantir ao cidadão que uma determinada agenda, a qual foi fiel no momento da eleição de seus representantes, acontecerá exatamente no tempo previsto.

A impossibilidade de aplicação do princípio da proteção da confiança do cidadão/contribuinte a favor do Estado, segundo Misabel Derzi, teria conquistado espaço inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A expressão desse espaço normativo é noticiada por Derzi pela análise da Súmula nº 654 daquele órgão judiciário, segundo a qual "a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado." (BRASIL, 2003). Segundo a mencionada autora, a irretroatividade, tal como prevista no enunciado sumular, é expressão do princípio da segurança jurídica e está assentado no rol dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, não sendo oponível a ele pelo Estado (DERZI, 2009b, p. 729-748).

Vale ainda destacar que, acoplada à ideia da boa-fé objetiva trabalhada acima, a proteção da confiança deve se apresentar "legítima". Por legitimidade da confiança deve-se entender o real estado de expectativa comportamental que o Estado cria para o cidadão, a partir de modos de manifestação e divulgação de informações, além da transparência e lealdade em relação aos atos praticados ou convencionados. Em outras palavras, e a partir da

qualificação teórica da boa-fé objetiva, a legitimidade da confiança depositada está fundada na evidência do comportamento de outrem, o qual é praticado de forma cooperada.

Heleno Torres apresenta síntese elucidativa dos elementos que efetivamente caracterizam uma situação na qual se deve proteger a confiança legítima do cidadão:

> Em uma síntese daquilo que tem sido exigido para comprovar a *confiança legítima*, alguns requisitos para sua demonstração são imprescindíveis, a saber:
> *Situação possível de proteção* - demonstração de uma situação material a partir de atos de órgãos ou de autoridades públicas e reveladora de confiança;
> *Legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança* - para justificar uma pretensão sobre a situação a ser protegida, a conduta deve ser lícita, além de pautada pela comprovada presunção de validade e de boa-fé objetiva, com amparo na legalidade ou na aplicação de direitos, liberdades ou garantias constitucionais;
> *Titularidade* - a confiança a ser protegida deve decorrer de ato constitutivo de direito que exteriorize, de modo vinculante par ao interessado, um estado de confiança sobre certo direito legítimo; (TORRES, 2011, p. 216)

Finaliza Torres asseverando que "somente pode externar confiança quem age conforme a legalidade ou vê-se afetado por modificação inopinada ou incoerente com a funcionalidade sistêmica do ordenamento jurídico" (TORRES, 2011, p. 216). Essa afirmação nos parece correta. Com efeito, partindo-se do pressuposto que o sistema jurídico cumpre sua função prescrevendo condutas e garantindo que tais condutas efetivamente aconteçam na realidade, ainda que contra os fatos, a confiança que se cria no cidadão/contribuinte nada mais é do que o sentimento de que deverá cumprir o que foi prescrito pelo direito. Tal prescrição, mormente tomando-se o ordenamento tributário brasileiro, está fundamentada, especialmente, no princípio da legalidade, por meio do qual o Estado impõe uma decisão política aos cidadãos de maneira vinculante, para usar o referencial luhmanniano. Mais que isso, além da legalidade, pressupõe-se uma regularidade e coerência de todo o ordenamento jurídico, pois que, a partir do direito positivo, previamente se atribui às normas jurídicas uma adequação à todo o sistema, visto que formuladas a partir dos próprios elementos sistêmicos.

A expressão jurídica dessa construção teórica pode ser identificada no texto dos arts. 5º, II; 37 e 150, I da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Com efeito, todos eles apresentam a legalidade como pilar fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, e em especial, do ordenamento administrativo e tributário. Especialmente o art. 5º, II traz interessante redação ao considerar uma ação ou omissão (isto é, um comportamento) do cidadão em face da lei; isso significa que apenas a lei é capaz de estabelecer um padrão de comportamento que seja observado por todos, e que prevaleça ainda que os fatos lhe sejam

contrários. Essa dimensão é que consiste na dimensão subjetiva do princípio-garantia da segurança jurídica, a partir de sua função de proteção das expectativas de comportamento.

Também a legalidade referente à Administração Pública (art. 37) e ao ordenamento jurídico tributário (art. 150, I) estabelecem um padrão de comportamento do Estado em relação aos cidadãos. Ao Estado somente é dado agir a partir da autorização legal, seja na seara administrativa, seja para instituir ou aumentar tributos. É nesse comportamento padrão do Estado que o cidadão/contribuinte confia; projeta para o futuro a impossibilidade de o ente estatal agir sem que antes exista previsão legal para aquela ação, elemento esse próprio, inclusive, do modelo do Estado de Direito.

Vimos neste tópico a importante caracterização da função de proteção da confiança legítima como função do princípio-garantia da segurança jurídica. Contudo, como já afirmado anteriormente, trata-se somente de uma das funções que integram aquele produto funcional. Promover a análise do mencionado princípio, tal como abordado por Heleno Torres, demanda ainda a análise da "função de certeza", sobre a qual traremos no tópico seguinte.

3.3.2. A função de certeza do direito

A função do sistema jurídico de prescrever e garantir expectativas comportamentais ainda que contrafaticamente, como vimos nos tópicos anteriores, é executado por meio dos elementos que integram o sistema, quais sejam, as normas jurídicas.

Nesse sentido, a prescrição da conduta pelas normas jurídicas cumprem o dever de orientar os cidadãos de maneira clara, objetiva e inteligível, caso contrário não teria o direito, cumprido o seu papel. Ora, aqui parece evidente a relação da confiança, tal como tratada no tópico acima, com a capacidade cognoscitiva que as normas jurídicas devem suportar para cumprir a função sistêmica. De fato, as expectativas de comportamento previstas juridicamente somente serão consideradas efetivas expectativas se os destinatários das normas absorverem e compreenderem o seu conteúdo.

Tal perspectiva parece intuitiva e de fácil compreensão; certamente esse fato se dá por localizar-se em ponto central para a compreensão e efetivação do sistema jurídico. Por outro lado, a objetividade, clareza e inteligibilidade das normas jurídicas servem também como elemento de contenção do arbítrio que eventualmente se impõe sobre os cidadãos, mormente

na relação estabelecida entre eles e o Estado. A segurança jurídica pressupõe a segurança relativa ao sentido das normas jurídicas.

> A busca pela *segurança jurídica* ou pela *certeza do direito* tornou-se, assim, algo de grande interesses e imperioso para a solução de diversos problemas relativos ao sistema jurídico. Como observa LetiziaGianformaggio, a *certeza do direito* pode ser considerada no momento da decisão (do fazer a normas) ou como conteúdo da norma. Naquele, há uma série de condutas dirigidas a dispor sobre certa conduta; neste, vê-se designada uma determinada ação linguística e uma forma de expressão de conteúdos (significado). Em ambos os casos, o importante é garantir determinação e objetividade aos elementos normativos, como forma de evitar o arbítrio e a insegurança. (TORRES, 2011, p. 239).

No contexto apresentado, portanto, a certeza do direito, é dizer, do conteúdo da prescrição normativa, apresenta-se como elemento indispensável à caracterização da segurança jurídica, mormente se se considera a presunção legal de que a nenhum cidadão é dado alegar o desconhecimento do direito para justificar o seu não cumprimento, nos termos do art. 3º da lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (BRASIL, 1942). Partindo-se da presunção estabelecida pelo próprio ordenamento jurídico, parece-nos coerente a afirmação de que a legislação deve ser a mais clara e objetiva possível, para que qualquer cidadão possa analisá-la e compreendê-la. Acaso não se adote tal orientação, é dizer, não se elabore a legislação com clareza, acessibilidade, estabilidade e inteligibilidade, ao destinatário seria impossível sua compreensão, transformando os elementos do sistema jurídico em elementos casuísticos e oportunistas, de eficácia sempre provisória e imprevisível, dando margem ao arbítrio e à supressão de direitos (TORRES, 2011, p. 239).

Por outro lado, também diz com a certeza do direito o fenômeno da concretização dos direitos, entendida aqui como o ato de aplicação do direito positivo.

> Ao procedimento de produção de normas em conformidade com os princípios que informam a aplicação de regras dá-se o nome de "concretização (ou efetividade) dos princípios". Não basta, pois, que o *conteúdo essencial* seja devidamente delimitado. Esse é um passo importante na efetividade da *garantia de segurança jurídica dos princípios*, quanto à aferição da "certeza" do seu conteúdo e, por conseguinte, à compreensão do âmbito material possível de otimização. Determinado o conteúdo essencial dos princípios, a ser observado nas suas máximas possibilidades, a cada ato de aplicação do direito positivo, deve-se, assim, promover sua "concretização". (TORRES, 2012, p. 362).

Antes de avançarmos em nossa análise, cabe aqui uma consideração. Não aceitamos a tese de que exista uma única expressão do sentido deôntico das normas jurídicas, tese essa que partiria do pressuposto da diminuição do papel da hermenêutica no momento de

compreensão e aplicação do direito. Com efeito, os ganhos teóricos advindos do desenvolvimento da filosofia da linguagem tem apresentado à comunidade científica a fragilidade das concepções ontológicas da realidade.

Parece-nos correta a afirmação de Manfredo Araújo de Oliveira segundo a qual, apoiando-se em Gadamer, "a linguagem é fundamentalmente um processo vital, no qual se efetiva uma comunidade de vida" (OLIVEIRA, 2001, p. 238). Nesse sentido, toda a construção do mundo, seja ela do mundo físico ou do mundo da cultura, necessariamente está apoiado na construção e mutabilidade da linguagem, que se apresenta em todo o seu dinamismo, como um processo e não como estrutura. Inserido nesse mundo de cultura, de objetos criados pela intelectualidade humana, inclui-se, logicamente, o sistema jurídico. Portanto, temos a plena convicção de que as normas jurídicas, enquanto criação humana, por se apresentarem por meio dos instrumentos da linguagem, necessariamente merecem interpretação constante, é dizer, construção constante de seu sentido.

Demais disso, parece evidente que essa construção de sentido está assentada em um movimento intersubjetivo, no qual o "Eu" e o "Outro" colocam-se em relação perpétua para alcançarem a compreensão da linguagem, daquilo que é apresentado ao mundo e cogitado pelo homem. A respeito dessa perspectiva, com fundamento na filosofia de Emmanuel Lévinas, rigorosa é a passagem de Álvaro Ricardo de Souza Cruz:

> Lévinas aprofunda a percepção de que a compreensão é desde sempre um acontecer intersubjetivo, anotando que os sentidos e a significação somente podem ser construídos com, para e pelo outro. É o apelo, o desejo, a necessidade de expressão que se manifesta no rosto, na face do outro, que permite a compreensão. O rosto do outro constitui o contexto da fala, mas vai além com sua visitação, com sua presença, que mesmo antes de ser fala, de ser comunicação, já impõe as condições do diálogo (CRUZ, 2011, p. 136).

Toda essa construção teórica está em consonância com os pressupostos epistemológicos adotados por este trabalho. Com efeito, a flexibilidade e permanente construção da linguagem (e, portanto, construção do mundo) a partir de uma perspectiva dinâmica e intersubjetiva está, a nosso ver, plenamente amoldada à concepção do Estado Democrático de Direito. Pois que versadas em linguagem, as normas jurídicas, enquanto produto da decisão política, são positivadas em um ambiente no qual é garantida a livre manifestação do pensamento e o debate político não somente intersubjetivo, mas plurisubjetivo. Parece correto afirmar que a opção democrática pela construção das instituições do Estado abarca a perspectiva trazida pela moderna filosofia de que a construção

do mundo (e, portanto, do conteúdo das normas jurídicas), parte necessariamente da construção intersubjetiva do sentido dado aos objetos da natureza e da cultura.

O que nos propomos defender neste trabalho, contudo, é que há um limite necessário à construção do conteúdo das normas jurídicas. Com efeito, a mais tradicional teoria do direito, tomando Kant como um de seus principais expoentes, já afirmava o caráter heterônomo do direito (REALE, 2002, p. 659); em outras palavras, o direito é instrumento de prescrição normativa que está vinculado, necessariamente, com o ambiente no qual coexistem indivíduos igualmente dependentes e interessados nas prescrições jurídicas.

Diante desse contexto, parece correto afirmar que a fixação da certeza do conteúdo normativo não prescinde da interpretação; porém, deve encontrar determinado limite a partir do momento em que a previsão de regulação das condutas transforma-se em direito positivo[88]. Mutações normativas, com efeito, devem observar necessariamente a construção plurisubjetiva do sentido da norma, a qual, no sistema jurídico brasileiro, ocorre especialmente no momento do processo legislativo[89], e, conjuntamente, a fixação desse sentido para a garantir expectativas de comportamento futuras[90].

Segundo Heleno Torres, a certeza do direito, função do princípio-garantia da segurança jurídica, está apoiada nas seguintes possibilidades:

> a) certeza relativa à atuação dos órgãos de produção de normas, seus procedimentos e competências materiais (*certeza como acessibilidade formal*);
> b) certeza sobre o conteúdo da legalidade (*certeza como acessibilidade cognitiva* ou segurança de orientação);
> c) certeza quanto aos efeitos decorrentes da aplicação da lei e à preservação dos direitos (*certeza funcional*);
> d) certeza como previsibilidade dos efeitos de atos e fatos jurídicos (*certeza institucional*). (TORRES, 2011, p. 240).

---

[88] Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ao tratar da clareza do direito, atenta par a existência de "condições institucionais" que estabeleceriam limites à interpretação jurídica. "Juridicamente, a clareza depende, assim, de condições institucionais, que o jurista invoca mediante fórmulas do tipo *jurisprudência mansa e pacífica, doutrina dominante, entendimento sumulado, uso técnico das expressões, uso comum de certos institutos etc."* FERRAZ JÚNIOR, 2009, p. 73). Tal perspectiva não nos parece absolutamente conclusiva, vez que mesmo tais fórmulas dependem de interpretação. Contudo, concordamos com a afirmação de Ferraz Júnior, na medida em que todas as mencionadas fórmulas fazem referência a aspectos internos ao sistema jurídico ou, mesmo externos a ele (como é o caso do sistema da Ciência do Direito), mas que auxiliam na sua compreensão, tomando tal afirmativa como passo inicial e indispensável para se cogitar da dimensão da certeza do direito.

[89] Não desconsideramos a possibilidade de mutações do sistema jurídico a partir da interpretação dada à normas pelo Poder Judiciário, o qual, no Brasil, tem a competência para analisá-las e interpretá-las em sede definitiva. Contudo, atribuímos a essa modalidade de mutação jurídica um caráter supletivo, por não integrar o debate político democrático diretamente. Como não é o objetivo deste trabalho tratar do tema ora abordado em minúcias, remetemos o leitor à completa obra de José Adércio Leite Sampaio sobre o tema, intitulada "A Constituição reinventada pela jurisdição constitucional" (SAMPAIO, 2002), sobre a qual teceremos mais considerações nos tópicos seguintes.

[90] O mesmo raciocínio se aplica às mutações jurisprudenciais, na esteira geral da tese defendida por MisabelDerzi em sua já citada obra "Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário" (DERZI, 2009).

A certeza como acessibilidade pode ser identificada em seu aspecto formal como função básica a preservação da confiança nos modelos de aplicação das normas jurídicas, especialmente com a facilitação de acesso às normas pelo cidadão (TORRES, 2011, p. 240)[91]. Nesse aspecto, tem fundamental importância o princípio da publicidade, não somente em sua versão aplicada às normas administrativas e tributárias, mas a todas as normas do sistema jurídico; caso contrário, seria o cidadão incapaz de ao menos conhecer a existência de determinado texto legal.

Além da acessibilidade em sentido formal, também é possível identificar um âmbito material da acessibilidade do direito, o qual está relacionado à inteligibilidade e compreensão do direito positivo, e que tem por função específica "garantir a validade material ou a observância estrita dos conteúdos [normativos] (conceito de tributo, competências materiais, vedação à analogia e outros)" (TORRES, 2011, p. 240). Ao âmbito da acessibilidade do direito em questão, reportamos toda a argumentação já apresentada em relação à construção do conteúdo das normas jurídicas apresentada acima.

Relacionando os âmbitos formal e material da acessibilidade do direito, elemento da função certeza, Heleno Torres apresenta a seguinte síntese de posição teórica, com a qual concordamos integralmente, pois que alinhada com os princípios constitucionais que disciplinam a questão (como a publicidade, a praticidade, a eficiência dentre outros), além de garantir efetividade às normas jurídicas:

> Para conferir efetividade ao direito de *acessibilidade* ao conteúdo das regras jurídicas, a Administração[92] tem o dever de promover a *publicidade* e estipular o acesso às fontes, e, igualmente, a *cognoscibilidade* do seu conteúdo, por mais complexo que seja. O sistema jurídico de um Estado Democrático deve garantir o amplo acesso ao conhecimento do direito porque seus regras são heterônomas, provenientes das mais diversas fontes, e o seu desconhecimento é inescusável. Para este fim, medidas têm sido adotadas, cujo inventário completo seria impraticável. (TORRES, 2011, p. 241).

A elaboração teórica apresentada por Heleno Torres tem como fundamento jurídico-positivo diversos dispositivos legais previstos na lei complementar nº 95/1998 (BRASIL, 1998). O mencionado diploma tem como objetivo prescrever ao legislador determinados cuidados no momento da elaboração do texto normativo, com a clareza, precisão

[91] Especificamente, segundo Heleno Torres, "a *acessibilidade formal do direito* consiste no dever dos órgãos públicos e autoridades competentes de promoverem a elaboração de leis, atos administrativos ou judiciais com *clareza, transparência, simplificação, publicidade e intelegibilidade.*" (TORRES, 2011, p. 242)

[92] Entendemos "Administração", aqui, como o "Estado" de uma maneira geral, integrando os poderes da República e seus respectivos órgãos.

terminológica, e ordenação lógica das disposições (especialmente o art. 11 da Lcp nº 95/1998 – BRASIL, 1998).

Além das previsões estabelecidas na Lcp nº 95/1998, especialmente relacionada à matéria tributária, destacamos aqui os procedimentos administrativos de consulta endereçados pelos contribuintes ao Fisco.

Tal procedimento trata-se de expediente utilizado pelos contribuintes para sanarem dúvidas acerca da interpretação utilizada pela Fazenda Pública para aplicar a legislação tributária em vigor. No âmbito federal, o procedimento administrativo tributário de consulta está previsto nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574/2011 (BRASIL, 2011) e no âmbito estadual, especificamente na legislação do Estado de Minas Gerais, previsto nos arts.37 a 48 do Decreto nº 44.747/2008 (MINAS GERAIS, 2008).

Naquele procedimento, tanto na esfera federal quanto na esfera estadual, o contribuinte apresenta uma questão à Administração Tributária, indicando as razões de direito que entende cabíveis para a solução de uma dúvida quanto à aplicação da legislação. Em resposta, cabe à Administração Tributária, em decisão administrativa motivada, avaliar as questões apresentadas pelo contribuinte e externar seu posicionamento definitivo sobre a questão apresentada, sanando as dúvidas levantas pelos contribuintes[93].

Parece-nos que o procedimento de consulta previsto na legislação é uma expressão da função certeza do princípio-garantia da segurança jurídica enquanto acessibilidade formal e material. Tem-se a construção do sentido atribuído à legislação de maneira intersubjetiva, entre contribuinte e Administração Tributária, atribuindo-se a esta última a obrigação de sanar as dúvidas apresentadas pelo primeiro, de maneira clara, objetiva e inteligível. Corrobora tal afirmativa da necessidade de clareza, objetividade e cognoscibilidade o fato de que resposta à consulta, quando favorável ao contribuinte, exime-o do pagamento do tributo discutido e de qualquer penalidade relacionada à hipótese tratada.[94]

É possível identificar também no texto constitucional previsões normativas que indicam a necessidade de se garantir a acessibilidade à legislação por parte do contribuinte. Referimo-nos à previsão do art. 150, §5º da Constituição da República de 1988, segundo o qual, é atribuição da lei estabelecer medidas para que os consumidores sejam devidamente

[93] Os procedimentos administrativos de consulta, como indicado, são regulados por normas diferentes de cada ente federado competente para a instituição e cobrança de determinado tributo. Apesar disso, os procedimentos seguem um determinado padrão no que toca às particularidades de formalização e autuação dos processos, prazos para resposta e previsão de recursos administrativos contra as decisões. Não cabe aqui elaborar uma análise pormenorizada de cada legislação procedimental tributária dos entes federados sobre o procedimento de consulta, pelo que remetemos o leitor à normas que efetivamente regulam tais expedientes.

[94] Nesse sentido, cf. art. 45 do Decreto Estadual de Minas Gerais nº 44.747/2008 (MINAS GERAIS, 2008).

esclarecidos acerca dos impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços (BRASIL, 1988).

A certeza funcional, por sua vez, a qual impõe que se tenha acesso e compreensão dos efeitos decorrentes da aplicação da lei e à preservação dos direitos se apresenta como uma decorrência do produto dos elementos de acessibilidade formal e material. Com efeito, conhecer e compreender o conteúdo da norma implica, necessariamente, em conhecer e compreender os efeitos de sua aplicação; esse aspecto, vale frisar, está intimamente relacionado à função última do princípio-garantia da segurança jurídica e, consequentemente, de todo o sistema jurídico, qual seja, estabelecer expectativas normativas contrafaticamente.

De fato, conhecer os efeitos da aplicação da legislação é trabalhar uma análise a partir da dimensão temporal do sentido do sistema jurídico; em outras palavras, é a capacidade de previsão dos acontecimentos no futuro a partir das normas jurídicas estabelecidas no presente, daí a qualificação desse âmbito da função *certeza do direito* como *certeza funcional.*

À certeza institucional, finalmente, aplicam-se as mesmas considerações aqui já apresentadas em relação aos outros âmbitos da função certeza do direito. Parece-nos correta a afirmação de que os efeitos de atos e fatos jurídicos, necessariamente, estão inseridos no âmbito de análise da interpretação e aplicação do direito. A partir de uma perspectiva fenomenológica, não é possível identificar atos e fatos jurídicos que não advenham da aplicação do próprio direito; tais atos e fatos somente existem para o sistema jurídico a partir da aplicação da lei, a qual atribui a eles qualidades propriamente jurídicas.

Ótimo exemplo da caracterização da certeza do direito enquanto subfunção do princípio-garantia da segurança jurídica relacionado ao objeto de nosso estudo é a prescrição do art. 111, II do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Segundo aquele dispositivo, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenções.

Como vimos nos capítulo dois, parece-nos lógico que ao utilizar o vocábulo “isenção” o ordenamento jurídico tributário abarca todo e qualquer tipo de exoneração fiscal, pelo que a concessão de créditos presumidos, redução da base de cálculos dos tributos e a exonerações totais propriamente ditas estão englobadas nesse conceito.

O problema da interpretação literal do direito tributário (e do direito como um todo) tem levantado muitos debates científicos, com posições a favor desse método de interpretação e posições vigorosamente contrárias[95].

Concordamos com o ponto de vista teórico segundo o qual, a análise do direito demanda um núcleo mínimo de entendimento generalizado sobre as prescrições normativas. Isso não significa dizer que a interpretação não seja um processo construtivo de sentido, mas apenas identifica uma das etapas no momento da interpretação[96].

O dispositivo do CTN acima citado, ao valer-se da locução "interpretação literal", relaciona, do ponto de vista lógico, a aplicação do direito à certeza dos enunciados jurídicos a serem aplicados. A lei estabelece um limite indisponível à concessão de exonerações fiscais, circunscrito ao núcleo mínimo de certeza do direito previsto nas normas exonerativas.

A interpretação literal prevista no art. 111 do CTN, enquanto manifestação da subfunção de certeza do direito, está incorporada a conteúdo do princípio-garantia da segurança jurídica na medida em que estabelece, com a mínima precisão possível, os limites de atuação tanto do Estado tributante (que pretende exonerar o contribuinte do tributo) quanto do próprio contribuinte, o qual, conhecedor do enunciado jurídico, consegue estabelecer uma previsão legal a respeito da incidência de determinada norma jurídica-tributária.

Neste tópico, vimos a importância da função certeza para a configuração do princípio-garantia da segurança jurídica. Com efeito, parece-nos acertado afirmar que a previsibilidade de expectativas normativas pressupõe o conhecimento e compreensão do texto legal e dos efeitos que a aplicação desse texto pode gerar. Do ponto de vista sistêmico, somente se pode projetar no futuro, é dizer, valer-se da dimensão temporal do sentido do sistema jurídico, um conjunto de elementos de comunicação dos quais se tem conhecimento e compreensão no presente. Tal afirmativa, inclusive, está em absoluta consonância com a própria conceituação de "comunicação" elaborada por Niklas Luhmann (e que representa o elemento central dos sistemas de sentido, dentre eles, o sistema jurídico), a qual corresponde à relação entre informação, transmissão e compreensão, tal como vimos em tópico anterior.

Vimos também que o sistema jurídico brasileiro incorporou diversos instrumentos para promover a certeza em relação ao texto jurídico, desde sua concepção até sua aplicação. Trata-se de importante característica do direito positivo brasileiro, pois garante ao cidadão e aos órgãos dos poderes públicos a capacidade de identificar com precisão as prescrições

[95] Como já dissemos, não é nosso objeto de estudo a análise das diferentes formulações teóricas a respeito da hermenêutica jurídica, pelo que tomamos as concepções teórico-filosóficas como pressupostos não questionados.
[96] Nesse sentido, adotando um posicionamento próximo à teoria de Herbert Hart, e relacionando a interpretação literal com o princípio da segurança jurídica. cf. ALVES; BUSTAMANTE, 2012.

previstas em lei, tornando efetivo e claro o binômio lícito/ilícito específico do sistema jurídico.

Todavia, às funções de proteção à confiança legítima e de certeza do direito, ainda soma ao produto funcional do princípio-garantia da segurança jurídica a função de estabilidade sistêmica, a qual passaremos a analisar no tópico seguinte.

3.3.3. A função de estabilidade sistêmica

Até o presente momento, especificamente quanto às funções que integram o princípio-garantia da segurança jurídica, identificamos uma íntima relação entre a proteção de expectativas comportamentais futuras, expressada pelo princípio da proteção da confiança legítima, e a acessibilidade ao conteúdo das normas jurídicas de modo inteligível, claro e transparente, a partir da função certeza do direito.

É possível verificar, portanto, que temos tratado da relação que se estabelece entre as normas jurídicas positivadas pelo Estado e o cidadão. Ocorre que essa relação, em verdade, se estabelece entre todo o sistema jurídico, identificado aqui como o ordenamento jurídico geral, e o cidadão. É nessa relação que reside a última função do princípio-garantia da segurança jurídica, qual seja, a função de estabilidade sistêmica.

Ao tratar do tema, Heleno Taveira Torres qualifica a estabilidade sistêmica como a expressão objetiva da segurança jurídica, à qual é atribuída a função de organização geral do sistema de maneira lógica e coerente. É a estabilidade do ordenamento jurídico.

> A *segurança jurídica objetiva,* portanto, é a segurança do sistema, na sua integridade, a segurança jurídica por excelência, na função de *estabilidade sistêmica.* Tudo o que não for pertinente à caracterização da certeza do direito *stricto sensu* integra-se à função de estabilidade do ordenamento. (TORRES, 2011, p. 205).

A estrutura formal do sistema jurídico, com a hierarquização das normas e a instituição dos procedimentos pelos quais tais normas são alteradas, além da própria eficácia do sistema jurídico, a partir de sua aplicação, notadamente em relação aos casos de "retroatividade ou de aplicação de normas em contradição com o ato jurídico perfeito ou direito adquirido" (TORRES, 2011, p. 205) são exemplos da concretização da função de estabilidade sistêmica do princípio-garantia da segurança jurídica.

Ainda segundo Heleno Torres, é possível subdividir a função de estabilidade sistêmica em quarto aspectos diferentes:

> Esta *segurança jurídica por estabilidade sistêmica* (objetiva) divide-se em (i) *estabilidade das formas* (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) *estabilidade temporal* (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) *estabilidade por calibração* ou *balanceamento do sistema de normas* e a (iv) *segurança jurídica dos princípios*. (TORRES, 2011, p. 206).

A estabilidade sistêmica por estabilidade das formas remete, principalmente, às fontes de produção normativa e aos procedimentos os quais são utilizados para a criação e modificação do direito positivo. Trata-se da coerência estrutural do sistema e relaciona-se como elementos da ordem da hierarquia normativa, competências constitucionais, procedimentos de mutação sistêmica e proibição do retrocesso (TORRES, 2011, p. 206).

Esse aspecto da função de estabilidade sistêmica possui relação íntima com a função de proteção da confiança legítima haja vista que pretende manter a estrutura sistêmica com o passar do tempo. Em outras palavras, ao cidadão é garantido confiar que a estrutura do ordenamento jurídico verificada hoje se manterá no futuro. Isso não significa que com essa elaboração teórica se esteja desconsiderando a possibilidade (e necessidade) de se alterar o ordenamento jurídico; pelo contrário, a função de estabilidade sistêmica abarca também, como dissemos acima, as estruturas procedimentais de alteração normativa (como o procedimento legislativo e a jurisdição constitucional). Nesse sentido, é possível verificar uma estabilidade normativa ainda que se considere a dinâmica de evolução do sistema jurídico.

A segurança jurídica por estabilidade temporal, por sua vez, está relacionada á garantia, do ponto de vista do ordenamento total e sua alteração, dos regimes do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, do direito adquirido, da irretroatividade de normas jurídicas não benignas ou da aplicação genérica dos institutos da decadência e da prescrição (TORRES, 2011, p. 207). Esse âmbito da estabilidade sistêmica está intimamente relacionado com a criação e garantia das expectativas de comportamento pois fixa a necessidade de todo o ordenamento jurídico, incluindo suas alterações ulteriores, respeitar situações jurídicas concretas consolidadas no passado, na vigência de outras normas. Aqui, segundo Heleno Torres, reside a justificação da possibilidade de modulação dos efeitos das decisões judiciais.

> Esta modalidade de segurança jurídica, renovada no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, entre outros, garante o destinatário das normas contra mudanças inopinadas ou frequentes, justifica modulações de efeitos de decisões, dantes inconcebíveis, admite a manutenção de atos anuláveis ou revogáveis em

> função do tempo decorrido ou a demonstração de confiança e credulidade na sua validade. (TORRES, 2011, p. 207).

A concepção acima exposta tem relevância clara para nosso trabalho. Heleno Torres afirma, com razão, que o modelo mais moderno do Estado Democrático de Direito incorporou a possibilidade manter-se estável, inalterado, ainda que decisões judiciais entendam por inválidas determinadas normas inseridas no ordenamento jurídico. Tal análise jurídico-positiva se amolda com perfeição à perspectiva teórica tomada como paradigma para este trabalho; com efeito, se a função do direito é garantir expectativas de comportamento de maneira contrafática, ainda que uma norma posta seja posteriormente considerada inválida, antes da decisão que a invalidou, a mencionada norma foi regularmente aplicada e produziu os efeitos para os quais foi instituída.

O próprio sistema jurídico cumpre o papel de atribuir eficácia e imperatividade às normas assim que inseridas no ordenamento jurídico. Trata-se da presunção de legalidade e constitucionalidade de toda e qualquer norma produzida, desde uma lei até um contrato celebrado entre particulares. Essa presunção, por sua vez, decorre do princípio da supremacia da Constituição e da concepção segundo a qual os dispositivos constitucionais possuem efetivamente força normativa, não se apresentando apenas como meras promessas políticas e generalistas.

Sobre a supremacia da Constituição na perspectiva do Estado de Direito, vale conferir o posicionamento teórico de José Joaquim Gomes Canotilho:

> O estado de direito é um **estado constitucional.** Pressupõe a existência de uma constituição normativa estruturante de uma *ordem jurídico-normativa fundamental* vinculativa de todos os poderes públicos. A constituição confere à ordem estadual e aos actos dos poderes públicos medida e forma. Precisamente por isso, a lei constitucional não é apenas - como sugeria a teoria tradicional do estado de direito - uma simples lei incluída no sistema ou no complexo normativo-estadual. Trata-se de uma verdadeira ordenação normativa fundamental dotada de *supremacia* - **supremacia da constituição** - e é nesta supremacia normativa da lei constitucional que o <<*primado do direito*>> do estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão. Do princípio da constitucionalidade e da supremacia da constituição deduzem-se vários outros elementos constitutivos do princípio do estado de direito. (CANOTILHO, 2003, p. 245-246).

A partir dessa construção, é possível afirmar que as normas previstas no texto constitucional "irradiam" seu conteúdo normativo e sua regulamentação formal por todo o ordenamento jurídico (BARROSO, 2006, p. 148).

Nesse sentido, não restam dúvidas de que qualquer norma jurídica produzida no ordenamento jurídico brasileiro, necessariamente, terá a presunção de sua validade e

constitucionalidade. Ora, na hipótese da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, e de seu afastamento do ordenamento jurídico desde sua entrada em vigor, a que fim se daria todos os efeitos por ela produzidos, os quais ocorreram em virtude da presunção de sua constitucionalidade? Veja que a presunção de constitucionalidade das normas, portanto, decorre exatamente do princípio da supremacia da Constituição, princípio esse que garante a estabilidade, unidade e coerência de todo o ordenamento jurídico.

Ainda segundo Heleno Torres, é possível verificar uma estabilidade por calibração ou balanceamento do sistema de normas, o qual diz respeito à aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica como expressão do funcionamento do sistema jurídico (TORRES, 2011, p. 207), especialmente no que toca à produção dos elementos pelo sistema jurídico de maneira coerente e previamente conhecida.

> O princípio da segurança jurídica, com este alcance, deixa de ser um princípio meramente formal, que se ampara apenas nos efeitos de fatos jurídicos, na irretroatividade, na não contradição ou na preservação da hierarquia das normas, para assumir as feições de uma típica garantia dos direitos fundamentais ante o sistema jurídico na estrutura, na sua dinâmica e na sua função. Desse modo, o que antes era proteção de forma, como uma simples decorrência de separação de funções do princípio de separação de poderes, passa à condição de uma segurança jurídica dos princípios, ao assumir o conteúdo de direito fundamental, na modalidade de garantia *material.* Essa virada conceitual e funcional da segurança jurídica, dos limites de "certeza do direito" para uma "segurança jurídica dos princípios" só foi possível com o surgimento do garantismo constitucional. (TORRES, 2011, p. 207-208).

Concluímos com o mencionado autor que a segurança jurídica dos princípios está relacionada com a própria caracterização do princípio da segurança jurídica como garantia. Com efeito, a partir do referencial teórico adotado, é possível verificar que a segurança jurídica é condição formal e material de efetivação de outros direitos previstos no ordenamento jurídico, abrangendo, portanto, todos os valores e princípios inseridos no sistema.

3.4. O princípio-garantia da segurança jurídica como função sistêmica do direito

Até o presente momento, analisamos os elementos essenciais da teoria do direito elaborada por Niklas Luhmann, concentrando nossas reflexões sobre o elemento “função” do sistema jurídico, e da teoria de Heleno Taveira Torres sobre a caracterização do princípio-

garantia da segurança jurídica, com destaque para as subfunções de proteção da confiança, certeza do direito e estabilidade sistêmica.

A partir das análises feitas, podemos afirmar, já em sede conclusiva, que o princípio-garantia da segurança jurídica de que trata Heleno Taveira Torres equivale à ideia de função sistêmica do direito de que fala Niklas Luhmann.

Inicialmente, a caracterização da segurança jurídica como princípio-garantia expressa a permeabilidade que o mencionado princípio possui em relação a todo o ordenamento jurídico. Em outras palavras, desde a criação das normas jurídicas até o momento de sua aplicação pelos agentes sociais o princípio-garantia da segurança jurídica deve ser observado; seu papel no ordenamento jurídico aparece como elemento de importância fundamental do sistema e condição de possibilidade lógica e de aplicabilidade das normas.

Essa concepção de "princípio-garantia" equivale à ideia de "função" luhmanniana na medida em que a função é que caracteriza e individualiza todo o sistema social, permitindo assim a sua existência autônoma no macro-sistema da sociedade. Para Luhmann, a ideia de função sistêmica está relacionada à diferenciação dos sistemas na sociedade e sua fixação clara é indispensável para a manutenção do próprio sistema. Acaso a função seja desfigurada, o sistema deformado passa a ser orientado por outra função pertencente a outro sistema, importando os elementos sem o processo de aprendizado necessário à sua manutenção individualizada[97].

Temos, portanto, e eleição de uma característica inerente aos conceitos de "função" e "princípio-garantia", qual seja, sua importância fundamental para a manutenção, individualização e operação do sistema.

Além da caracterização essencialmente formal acima apresentada, é possível identificar também a equivalência da perspectiva material, é dizer, do conteúdo dos conceitos apresentado.

O princípio-garantia da segurança jurídica, como vimos, é o produto funcional de três subfunções específicas, quais sejam, a proteção da confiança, a certeza do direito e a estabilidade sistêmica. Essas subfunções, relacionadas em um todo orgânico (inseparáveis e intrinsecamente conexas), cumprem um papel fundamental de regular o tempo do sistema jurídico. A partir dessas três subfunções, é possível a qualquer agente social compreender com um mínimo de certeza as prescrições normativas vigentes no presente e projetá-las para o

[97] Lembramos aqui o fenômeno da "alopoiese" estudado por Marcelo Neves, sobre o qual tecemos comentários nos tópicos anteriores.

futuro, considerando sua validade e imutabilidade (estabilidade) inerentes à incidência normativa.

Nessa perspectiva, o princípio-garantia da segurança jurídica se apresenta como um instrumento de efetivação do ordenamento jurídico, especialmente dos direitos fundamentais, os quais, em virtude da cláusula de perpetuidade, não podem ser abolidos do ordenamento jurídico pátrio. Com efeito, a incidência normativa ocorrida em determinado espaço e tempo é resguardada pela segurança jurídica, que viabiliza a estabilização e continuidade das relações sociais, ressalvadas raríssimas exceções, em relação as quais os próprios direitos fundamentais devem ser contemplados.[98] Portanto, a perpetuação dos direitos (princípios) fundamentais, os quais orientam toda a cadeia de produção normativa do sistema, na esteira do posicionamento teórico de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011, p. 274), está subsidiada pela aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica.

A perspectiva material da função sistêmica do direito para Niklas Luhmann pode ser amoldada à construção teórica elaborado por Heleno Torres. Para Luhmann, a função do sistema jurídico centra-se na capacidade de redução da complexidade do ambiente mediante a garantia de expectativas normativas-comportamentais, ainda que garantidas contrafaticamente. Isso significa que a função do sistema jurídico tem como característica fundamental a projeção para o futuro de uma norma estabelecida no presente, e que não irá alterar os fatos pretéritos.

Com efeito, as decisões jurídicas criadoras das normas são concebidas, ainda que abstratamente, como uma forma a partir da qual a relação entre o passado e o futuro se interrompe e se restabelece (LUHMANN, 2005, p. 387). As normas prescritas hoje interrompem a incidência normativa no passado e projetam sua aplicação para o futuro, caso não sejam alteradas.

Temos, portanto, uma equivalência entre o conteúdo e o papel desempenhado pelo princípio-garantia da segurança jurídica, desenvolvido por Heleno Torres, e pela função do sistema jurídico trabalhada por Niklas Luhmann.

Nesse sentido, concluímos, a segurança jurídica é um princípio-garantia, elemento fundamental e ordenador de todo do sistema jurídico que promove sua diferenciação dos outros sistema sociais, operando a redução da complexidade do ambiente por meio da viabilidade de aplicação e efetividade das normas jurídicas. Essa redução da complexidade, centrada no controle do tempo sistêmico, é representada pela relação entre as três subfunções

[98] Como a retroação da lei que desqualifique determinado ato como infração tributária, desde que tal ato não tenha sido definitivamente julgado, prevista no art. 106, II, "a" do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

do princípio-garantia da segurança jurídica, quais sejam, a proteção da confiança legítima, a certeza do direito e a estabilidade sistêmica, as quais permitem a garantia de expectativas normativas, ainda que efetivadas contrafaticamente.

Apresentado nosso estudo analítico sobre os referenciais teóricos adotados por este trabalho, passaremos agora a elaborar um estudo também analítico a respeito das normas que integram o controle concentrado de constitucionalidade vigente no Brasil, com especial atenção ao instituto da modulação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade.

4. O CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL E O INSTITUTO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES JURISDICIONAIS DE CONSTITUCIONALIDADE

Neste tópico, abordaremos as questões relacionadas ao controle concentrado de constitucionalidade adotado pelo sistema jurídico brasileiro, com a descrição de pontos elementares afetos ao propósito deste trabalho.

Especificamente, faremos uma descrição dos dois modelos jurídicos adotados pela Constituição da República de 1988, para então abordarmos o objeto e o parâmetro utilizado pelas Cortes Constitucionais, especialmente o Supremo Tribunal Federal, para realizar o controle de constitucionalidade.

Em seguida, faremos uma análise da decisão jurisdicional de constitucionalidade, com ênfase nos efeitos temporais atribuídos à decisão jurídica.

4.1. Os modelos de controle de constitucionalidade adotados pelo sistema jurídico brasileiro

O controle jurisdicional de constitucionalidade, tal como o conhecemos hoje, nem sempre esteve presente nas cartas constitucionais do Brasil. A primeira noção de controle jurisdicional de constitucionalidade no país foi incluída na Constituição provisória de 1890, posteriormente incorporada pela Constituição de 1891.

Naquele diploma já era possível verificar a possibilidade de guarda do texto constitucional e controle das normas infraconstitucionais, funções essas desempenhadas então pelo Poder Judiciário, fixando-se, especialmente em 1891, a competência do Supremo Tribunal Federal para tanto (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1036-1037).

Estava-se diante da primeira manifestação do que hoje conhecemos como o controle "difuso" ou "incidental" de constitucionalidade, o qual é arguido incidentalmente em processos que seguem o trâmite normal perante o Poder Judiciário e que tratam de casos concretos. Nesse modelo, é possível a qualquer órgão do Poder Judiciário, mediante a análise de um caso concreto e quando incitado pelas partes a se manifestar, declarar a

inconstitucionalidade de determinada norma, decisão essa que, fatalmente, será analisada por órgãos colegiados dos Tribunais Regionais e Federais, e também do Supremo Tribunal Federal.

Outro ponto relevante para caracterizar a evolução do controle de constitucionalidade no Brasil foi instaurado com a Constituição de 1934. O mencionado texto constitucional trouxe, como dispositivo legal relacionado ao tema, a necessidade de o Senado Federal editar resolução que conferisse efetividade à decisão jurisdicional proferida pelo Supremo Tribunal Federal na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de determinada norma. Tal instituto teria como objetivo garantir que a decisão jurisdicional tomada em um caso concreto (controle difuso), singular fosse aplicável a todos (efeitos *erga omnes*) (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1036-1037). Essa tradição normativa se perpetuou até hoje, eis que a atual Constituição da República de 1988 também traz em seu texto dispositivo assemelhado àquele ora em comento.[99]

Outro importante texto constitucional que tratou do tema ora em discussão foi o de 1946. Com efeito, a Constituição de 1946 instituiu, ainda que precariamente, modelos distintos de controle de constitucionalidade, aprimorando o controle difuso, e dando as primeiras linhas concretas do modelo do controle direto, ou controle concentrado de constitucionalidade, valendo-se do instituto à época alcunhado de "representação" (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1042-1043).

Apenas em 1965, com a edição da Emenda Constitucional nº 16, foi efetivamente instituído o modelo de controle abstrato de constitucionalidade, centrado na análise de normas estaduais e federais (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1044).

A Constituição da República de 1988 ampliou significativamente o espectro de atuação do Poder Judiciário e, consequentemente, dos modelos de controle de constitucionalidade. Com efeito, o nível de detalhamento dos institutos constitucionais previstos no texto atualmente em vigor, aliado a princípios como a inafastabilidade da jurisdição[100], ampla defesa e contraditório[101], e a criação de institutos como o *habeas corpus*, *habeas data* e o mandado de segurança, contribuíram fortemente para ampliar a atuação do Poder Judiciário, mormente em virtude do parâmetro constitucional de reconhecimento da validade das normas jurídicas.

---

[99] Cf. Art. 52, X da Constituição da República de 1988. BRASIL, 1988.
[100] Art. 5º, XXXV da Constituição da República de 1988. BRASIL, 1988.
[101] Art. 5º, LV da Constituição da República de 1988. BRASIL, 1988.

Especialmente em relação ao controle difuso de constitucionalidade, a Constituição de 1988 procurou delimitar bem o âmbito de atuação do Recurso Extraordinário, dividindo a antiga competência daquele instituto com o então criado Recurso Especial, dirigido ao também recém criado Superior Tribunal de Justiça. O Recurso Extraordinário, atualmente, tem como objeto tão somente questões constitucionais (art. 102, III, *a* e *a* da Constituição da República de 1988 – BRASIL, 1988), e o Recurso Especial, por sua vez, desafia matéria infraconstitucional (art. 105, III da Constituição da República de 1988 – BRASIL, 1988).

O atual texto constitucional também cuidou de disciplinar, ainda que em linhas gerais, o modelo do controle concentrado de constitucionalidade, dispondo sobre a questão no art. 102, I, *a* e art. 103, ambos da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Foram ampliados os órgãos competentes para a propositura da discussão perante o Supremo Tribunal Federal e delimitado os parâmetros para realizar o "teste de constitucionalidade" das normas jurídicas.

> Tal fato fortalece a impressão de que, com a introdução desse sistema de controle abstrato de normas, com ampla legitimação, e, particularmente, a outorga do direito de propositura a diferentes órgãos da sociedade, pretendeu o constituinte reforçar o controle abstrato de normas no ordenamento jurídico brasileiro como peculiar instrumento *de correção* do sistema geral incidente. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1056).

Apresentadas o sucinto histórico e as linhas gerais dos modelos de controle de constitucionalidade adotados pelo sistema jurídico brasileiro, passaremos agora a tecer alguns comentários sobre o controle concentrado de constitucionalidade, especialmente a sobre a ação declaratória de inconstitucionalidade, a qual é objeto central de nosso estudo.

4.2. O controle concentrado de constitucionalidade: A ação direta de inconstitucionalidade.

Como vimos no tópico anterior, as primeiras linhas do controle concentrado de constitucionalidade brasileiro foram esboçadas na Constituição de 1934[102]. Contudo, a verdadeira revolução sobre a temática foi instituída pela Constituição da República de 1988, a

[102] Para uma abordagem específica sobre o histórico do controle concentrado de constitucionalidade, especificamente a respeito do âmbito ora tratado, cf. SAMPAIO, 2013, p. 484.

qual, como também apresentamos no tópico anterior, ampliou a atuação do Poder Judiciário nesse mister, mormente em virtude do detalhamento normativo do atual texto constitucional.

O controle concentrado de constitucionalidade adotado pelo sistema jurídico brasileiro consiste em um conjunto de normas de elevada complexidade, pelo que tratar de todo esse emaranhado normativo seria tarefa que extrapolaria os objetos deste trabalho. Em virtude desse fato, e consoante o recorte metodológico apresentado no capítulo introdutório desta pesquisa, abordaremos apenas os institutos relativos à ação direta de inconstitucionalidade, especialmente a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nesse âmbito e a modulação temporal de seus efeitos.

O controle concentrado de constitucionalidade foi regulamentado pela Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999), a qual estabeleceu os pressupostos de admissibilidade da ação direta de inconstitucionalidade, seu trâmite e questões relativas à decisão jurisdicional.

O texto constitucional, no art. 103 (BRASIL, 1988), estabeleceu extenso rol de órgãos legitimados para propor a ação direta de inconstitucionalidade, rol esse que foi repetido pela Lei nº 9.868/1999, em seu art. 2º (BRASIL, 1999). Essa ampla lista de legitimados pensada pelo legislador constituinte certamente garantiu elevada pluralidade de discussões perante o Supremo Tribunal Federal, elemento indispensável à interpretação e, sobretudo, à adequação do texto constitucional aos mais diversos segmentos da sociedade. Trata-se, em verdade, de um reforço ao sistema abstrato do controle de constitucionalidade, indispensável aos Estados democráticos e republicanos (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1105)[103].

O controle de constitucionalidade, por sua própria essência, se apresenta como um processo argumentativo no qual é possível indicar um parâmetro (ou cânone) comparativo, qual seja, a norma constitucional que se entende violada (SAMPAIO, 2013, p.518). Por seu turno, logicamente, o objeto da declaração de inconstitucionalidade é "o ato ou a norma que viola ou pode violar a Constituição" (SAMPAIO, 2013, p. 518). Daí a utilização da expressão genérica "ato normativo federal ou estadual" pelo legislador constituinte para qualificar o objeto da ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 102, I, "a" da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988).

[103] Tal afirmativa tem sido frequentemente confirmada pelo Supremo Tribunal Federal na medida em que a Corte tem consolidado o entendimento de que a ação proposta por entidade de classe ou confederação sindical guarde *pertinência temática* com o objeto da ação (por todos, cf. ADI 3702 / ES, Rel. MINISTRO DIAS TOFFOLI – BRASIL, 2011). Apesar de ser uma questão preliminar de admissibilidade da ação direta de inconstitucionalidade, por outro lado, presta a identificar a representatividade de diversos segmentos da sociedade perante o Supremo Tribunal Federal.

Tem-se, portanto, instaurado método comparativo-argumentativo entre um modelo posto e supremo, qual seja, a norma constitucional, em relação ao qual serão realizados "testes de constitucionalidade" em relação à norma indicada como afrontosa à Constituição.

A decisão pela constitucionalidade ou não de determinada norma, por sua vez, não está atrelada à causa de pedir levantada na ação questionadora. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal tem entendimento sedimentado de que a causa de pedir deve ser "aberta", é dizer, a Corte não está adstrita aos argumentos jurídicos levantados pela parte para analisar a constitucionalidade da norma questionada, podendo declarar a inconstitucionalidade de uma mesma norma valendo-se de outros fundamentos (SAMPAIO, 2013, p. 518).

O posicionamento jurisprudencial e doutrinário apresentado acima nos parece correto se, e somente se, a ele for acrescentado um ponto específico. Não afastamos a possibilidade de determinado Tribunal Constitucional valer-se de outros argumentos para declarar a inconstitucionalidade de uma norma. Com efeito, o fenômeno da inconstitucionalidade deve ser visto de uma perspectiva ampliada, abarcando todo o complexo de normas que se pode extrair do texto da Constituição. Contudo, pensamos que a decisão proferida pelo Tribunal deve, necessariamente, considerar os argumentos levantados pelas partes e formalizados na causa de pedir da petição.

Trata-se da observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa em sua mais moderna interpretação, exemplo da qual extraímos do voto de Gilmar Ferreira Mendes, enquanto Ministro do Supremo Tribunal Federal, proferido nos autos do Mandado de Segurança nº 22693/SP, do qual foi relator. Naquela oportunidade, Gilmar Mendes faz interessante abordagem sobre o conteúdo e a aplicação desses princípios, tomando como referência teórica o entendimento adotado pela Corte Constitucional da Alemanha:

> Não é outra a avaliação do tema no direito constitucional comparado. Apreciando o chamado *AnspruchaufrechtlichesGehör* (pretensão à tutela jurídica) no direito alemão, assinala o Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*) que essa pretensão envolve não só o direito de manifestação e o direito de informação sobre o objeto do processo, mas também o direito de ver os seus argumentos contemplados pelo órgão incumbido de julgar (Cf. Decisão da Corte Constitucional Alemã --BVerfGR 70, 288-293; ver também, Pieroth e Schlink, Grundrechte - Staatsrecht II, Heidelberg, 1988, p. 281; Battis, Ulrich, Gusy, Einführung in *Das Staatsrecht*, 3a. edição, Heidelberg, 1991, p. 363-364).
>
> Daí afirmar-se, correntemente, que a pretensão à tutela jurídica, que corresponde exatamente à garantia consagrada no art. 5º, LV da Constituição, contém os seguintes direitos: a) direito de informação (*RechtaufInformation*), que obriga o órgão julgador a informar a parte contrária dos atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes; b) direito de manifestação (*RechtaufÄusserung*), que assegura ao defendente a possibilidade de manifestar-se, oralmente ou por escrito,

> sobre os elementos fáticos e jurídicos constantes do processo; c) direito de ver seus argumentos considerados (*RechtaufBerücksichtigung*), que exige do julgador capacidade de apreensão e isenção de ânimo (*AufnahmefähigkeitundAufnahmebereitschaft*) para contemplar as razões apresentadas (Cf. Pieroth e Schlink, Grundrechte - Staatsrecht II, Heidelberg, 1988, p. 281; Battis e Gusy, Einführung in Das Staatsrecht, Heidelberg, 1991, p. 363-364; também, Dürig/Assmann, in: Maunz-Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 103, vol IV, nº 85-99).
> Sobre o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador (*RechtaufBerücksichtigung*), que corresponde, obviamente, ao dever do juiz de a ele conferir atenção (*Beachtenspflicht*), pode-se afirmar que envolve não só o dever de tomar conhecimento (*Kenntnisnahmepflicht*), como também o de considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas (*Erwägungspflicht*) (Cf. Dürig/Assmann, in: Maunz-Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 103, vol IV, nº 97). É da obrigação de considerar as razões apresentadas que deriva o dever de fundamentar as decisões (Decisão da Corte Constitucional - BVerfGE 11, 218 (218); Cf. Cf. Dürig/Assmann, in: Maunz-Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 103, vol IV, nº 97). (BRASIL, 2010).

Questão interessante e de crucial importância em relação aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinadas normas são os fenômenos da ""inconstitucionalidade por arrastamento", "por consequência" ou "por atração" (SAMPAIO, 2013, p. 518). Tais fenômenos referem-se ao pedido explícito de declaração de inconstitucionalidade de um norma, mas na ausência do mesmo pedido em relação às normas decorrentes da normas inconstitucional. Sobre o assunto, destacamos o posicionamento teórico de José Adércio Leite Sampaio:

> Há uma ressalva a ser feita: no caso de "inconstitucionalidade por arrastamento", "por consequência" ou "por atração". Ocorre, via de regra, quando se pede a declaração de inconstitucionalidade de uma norma sem fazê-lo expressamente a outra norma dela decorrente. Neste caso, deve-se declarar a inconstitucionalidade desta também. O exemplo mais frequente é o de uma norma reputada inconstitucional que sirva de fonte de validade para outra, não questionada na mesma ação. O arrastamento desta à caldeira da inconstitucionalidade é inevitável. Sucede com a impugnação da lei que arrasta a inconstitucionalidade de seu regulamento (arrastamento vertical). A segunda hipótese é mais problemática e situa-se numa fronteira nebulosa entre o princípio do pedido e a causa de pedir aberta. Cuida-se da interdependência de normas da mesma hierarquia jurídica. A impugnação, sem questionamento de outra, deveria levar ao não conhecimento da ação.
> Todavia, se houver sistematicidade jurídica que seja quebrada pela inconstitucionalidade de um apenas, a outra irá por derivação (arrastamento horizontal). Seria o caso, por exemplo, de pedido de declaração de inconstitucionalidade de sanções impostas a administrados, deixando-se de impugnar artigo singelo que define em quanto tempo prescrevem as sanções. Declarando-as inconstitucionais, por derivação, vai junto a prescrição. Não se pode tratar de disciplinas autônomas que gerassem, cada uma por si, os mesmo efeitos. Se este fosse caso, valeria o princípio da congruência. É uma estratégia a ser usada com cuidado pelo tribunal, sob pena de agir de ofício e pelo requerente. (SAMPAIO, 2013, p. 518).

As hipóteses descritas por Sampaio, diga-se desde logo, tem evidente aplicação ao direito tributário. Com efeito, por força do art. 146 do texto constitucional (BRASIL, 1988), inúmeras matérias relacionadas à tributação devem ser regidas, em termos gerais, por lei complementar, em relação à qual devem obediência, nesse mister, as leis ordinárias. Por outro lado, muitos entes da federação, como Estados-membros e a União, editam e revisam rotineiramente seus regulamentos sobre os tributos de competência de cada um. Tais regulamentos, por sua vez, são comumente veiculados por meio de decretos, e, portanto, estão vinculados à lei instituidora dos tributos e das obrigações instrumentais a eles relativas.

Logo, vê-se que, ao menos na perspectiva da dimensão jurídico-tributária, as normas constitucionais e infraconstitucionais estão conectadas por liames que não podem ser desfeitos, fato esse que acarreta uma declaração de inconstitucionalidade em cadeia caso alguma as normas-chave viole a Constituição.

O objeto do controle de constitucionalidade, por sua vez, consiste em atos normativos expedidos pelo Poder Legislativo (qualquer espécie legislativa), ou mesmo pelo Poder Executivo, como a medida provisória e a lei delegada (SAMPAIO, 2013, p. 520). Além desse aspecto, os fundamentos jurídicos de outros atos normativos individuais também podem ser objeto do controle de constitucionalidade.

Situação interessante refere-se à possibilidade de realização do controle de constitucionalidade relativo às emendas constitucionais, previstas no art. 60 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). O sistema jurídico brasileiro não estabeleceu *a priori* uma hierarquia entre as normas constitucionais, contudo, as alterações normativas ou interpretativas da Constituição, necessariamente devem atender à prescrição indicada no art. 60, §4º do texto constitucional, que veda qualquer norma que apresente como efeito a abolição da forma federativa de Estado, do voto direto, secreto, universal e periódico, da separação dos Poderes ou dos direitos e garantias individuais (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, mesmo as emendas constitucionais podem ser objeto do controle de constitucionalidade, caso produzam efeitos jurídicos que afrontem as chamadas "cláusulas pétreas" ou "cláusulas de eternidade", previstas no acima mencionado art. 60, §4º do texto constitucional.

Em relação à decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade, a Lei nº 9.868/1999 cuidou de dedicar-lhe um capítulo especial, abarcando os arts. 22 a 28 daquele diploma legal (BRASIL, 1999).

A decisão no controle concentrado de constitucionalidade somente será proferida se presente na sessão de julgamento ao menos oito ministros da Corte. Parece lógico que assim seja, considerando que, como veremos abaixo, as decisões tomadas em sede de ação direta de inconstitucionalidade (ou mesmo aquelas tomadas em outras vias do controle concentrado) possuem efeitos vinculantes e são aplicadas a todas as instituições e órgãos da República (eficácia *erga omnes*). Daí, certamente, a necessidade da ampla discussão entre os integrantes do Supremo Tribunal Federal para a tomada da decisão.

Cumpre destacar que a decisão tomada em sede de ação direta de inconstitucionalidade possui caráter "duplo", especialmente se comparada à ação declaratória de constitucionalidade. Sobre o assunto, vejamos a posição de Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco:

> O art. 24 [da Lei nº 9.868/1999] acentua o caráter "dúplice" ou "ambivalente" da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de inconstitucionalidade, estabelecendo que, proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1130).

A decisão tomada no bojo da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeita a grau recursal amplo, garantindo-se, entretanto, a oposição de embargos de declaração com o objetivo de sanar eventual vício de omissão, obscuridade ou contradição do acórdão, bem como inadmitindo ação rescisória (art. 26 da Lei nº 9.868/1999 – BRASIL, 1999).

Apresentadas as linhas gerais sobre a ação direta de inconstitucionalidade, passaremos agora à análise dos efeitos temporais das decisões tomadas nesse contexto. Trata-se de questão central deste trabalho, pelo que abordaremos a temática em tópico apartado.

4.3. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade

O conjunto de normas que disciplinam o controle de constitucionalidade do sistema jurídico brasileiro, do ponto de vista temporal da vigência da norma questionada, pode ser classificado em controle de constitucionalidade preventivo e controle de constitucionalidade sucessivo.

O controle de constitucionalidade preventivo trata-se de uma fiscalização da constitucionalidade da norma antes mesmo de sua entrada em vigor. Nesse sentido, a decisão jurisdicional se apresenta como um veto, o qual poderá ser absoluto ou relativo, a depender do caso concreto. José Adércio Leite Sampaio apresenta elucidativa passagem sobre a questão:

> Nos sistema que adotam o controle preventivo com veto absoluto, a pronúncia de inconstitucionalidade, pelo Tribunal, do dispositivo impugnado impede a tramitação ou a promulgação do projeto de lei e, se for apenas parcial, obriga que haja correção do vício apontado. (SAMPAIO, 2013, p. 525).

O controle de constitucionalidade sucessivo, por sua vez, consiste na fiscalização constitucional de normas que já integram o sistema jurídico. A análise do aspecto temporal da declaração de inconstitucionalidade no controle sucessivo levará, ainda, outra variável para estudo, qual seja, o efeito das decisões proferidas.

Partindo-se de uma perspectiva objetiva, os efeitos das decisões jurisdicionais de inconstitucionalidade podem tornar a norma objeto do controle nula, anulada ou inaplicável.

A declaração de nulidade de uma determinada norma inconstitucional impõe sua exclusão do ordenamento jurídico desde sua entrada em vigor; nesse contexto, tem-se que a norma, por contrariar a Constituição, jamais poderia ter vigido e produzido seus efeitos, trata-se do conhecido efeito *ex tunc.* Essa é a tradição do direito brasileiro, influenciada especialmente pelo sistema jurídico norte-americano, em que, "o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição" (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1246-1247).

A declaração de nulidade pode ser classificada em três subgrupos, quais sejam, a declaração de nulidade total, declaração de nulidade parcial e declaração de nulidade parcial sem redução do texto (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1247).

Inicialmente, temos que "a declaração de nulidade total, como o próprio nome indica, ocorre nos casos em que totalidade da lei ou do ato normativo é invalidada pelo Tribunal" (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1247). Nesse cenário, o ato normativo é tomado como unidade técnico-legislativa, e se apresenta completamente violador do texto constitucional, quer seja em virtude de elementos formais, como questões relacionadas ao processo legislativo, ou materiais, como por afronta direta a direitos individuais.

A declaração de nulidade parcial dos atos normativos, por sua vez, está fundada na teoria da divisibilidade da lei, segundo a qual é possível segregar unidades normativas previstas nos textos legais e analisar a constitucionalidade de cada uma delas, desde que

subsistam de forma autônoma. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1249). A verificação da autonomia entre as partículas normativas, com efeito, se apresenta indispensável para a declaração de nulidade parcial, mormente se se considerar a possibilidade de, declarada nula parte de uma norma, outra parte, constitucional, apresentar-se impossível de ser aplicada.

Finalmente, a declaração de nulidade parcial sem a redução do texto se apresenta como fenômeno no qual, via de regra, a constitucionalidade pode ser aferida para determinados casos e não para outros. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, ao tratarem do assunto, lembram a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 319, oportunidade na qual a Corte Constitucional valeu-se da modalidade de nulidade em discussão (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 1251).

Por seu turno, a declaração de anulação de determinada norma inconstitucional estabelece um corte temporal na produção dos efeitos da norma; aqui, considera-se que a norma, apesar de inconstitucional, produziu seus efeitos e desde sua entrada em vigor, deixando de produzi-los apenas a partir do momento da decisão da Corte Constitucional que a declara contrária à Constituição (ou de outro momento a ser decidido pelo Tribunal[104]).

A inaplicabilidade da norma declarada inconstitucional, via de regra, refere-se aos sistemas jurídicos que adotam o controle difuso de constitucionalidade, como é o caso do Brasil. No modelo brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade, e, consequentemente, de inaplicabilidade da norma, ocorre entre as partes litigantes em determinado processo, sem a previsão de efeitos vinculantes a todos (*erga omnes*) e com efeitos temporais retroativos (*ex tunc*).

Ainda sobre esse tema, cumpre destacar que a legislação brasileira, desde 2006, vem aprimorando os institutos jurídicos processuais que instituíram no sistema jurídico brasileiro um modelo próximo ao modelo norte-americano do *stare decisis*, valendo-se dos institutos da Repercussão Geral, para o Supremo Tribunal Federal, e dos Recursos Repetitivos para o Superior Tribunal de Justiça, nos termos dos arts. 543-A a 543-C do Código de Processo Civil. (BRASIL, 1973).

Em linhas gerais, tais institutos têm como objetivo fixar o entendimento adotado pelas Cortes sobre determinada matéria, o qual será aplicado à todos os recursos que tratem do mesmo tema e que tenham sido encaminhados ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior

[104] Tal como aconteceu no julgamento do RE 556664 pelo Supremo Tribunal Federal, que se valeu do instituto da "modulação dos efeitos da decisão" para afirmar que as contribuições previdenciárias recolhidas em obediência aos antigos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento, apesar de inconstitucionais, seria considerados válidos (BRASIL, 2008).

Tribunal de Justiça. Em apertado resumo, tem-se uma "objetivação" das decisões originalmente tomadas em processos subjetivos, apenas entre as partes litigantes, com o objetivo de definir verdadeira "norma judicial"[105].

Muitos países adotam modelos mistos no que toca aos efeitos das decisões de inconstitucionalidade proferidos por suas Cortes Constitucionais, dentre eles, o Brasil. Sobre o assunto, e abordando a temática no direito comparado, vale destacar o posicionamento de José Adércio Leite Sampaio:

> Há os sistemas que, adotando a nulidade *ex tunc*, possibilitam restrição à retroatividade, como se vê na Alemanha, no Brasil, no Canadá, na Espanha, nos Estados Unidos e em Portugal. Está protegido pela eventual modulação dos efeitos, de regra, o caso julgado, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Na Espanha, por exemplo, estão fora da retroatividade as decisões judiciais transitadas em julgado, salvo para beneficiar o réu em processo penal ou contencioso administrativo, e as relações jurídicas extintas por caducidade, prescrição ou por consumação dos fatos, na hipótese de serem material ou tecnicamente irreversíveis. Em Portugal, a Constituição subtrai a coisa julgada dos efeitos retroativos da decisão proferida em controle abstrato, exceto manifestação em contrário do Tribunal em relação à matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social. Na Alemanha, a Lei Orgânica da Corte Constitucional autoriza a atenuação da nulidade retroativa, salvaguardando a coisa julgada (art. 79.2), se não se cuidar, entretanto, de sentenças penais condenatórias transitadas em julgado com base na norma declarada inconstitucional. É de construção jurisprudencial a declaração de inconstitucionalidade sem nulidade e de algumas sentenças intermediárias que deixam para o futuro a incidência de seus efeitos, como veremos. Foi de lá que se desenvolveu a teoria sobre o "*ProzessdesVerfassungswidrigwerdens"*, para identificar o processo de inconstitucionalização de normas que, originalmente, válidas, tornaram-se progressivamente inconstitucionais, por mudanças de contexto social ou econômico. As razões que se passaram a usar para fundamentar a modulação dos efeitos são, de regra, graves prejuízos à segurança, à justiça ou à paz. (SAMPAIO, 2013, p. 528).

Chegamos, portanto, ao objeto central da pesquisa, qual seja, o instituto da modulação das decisões de declaração de inconstitucionalidade preferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Como vimos, o controle concentrado de constitucionalidade brasileiro está disciplinado na Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999). Tradicionalmente, o sistema jurídico brasileiro tem adotado tanto o efeito da nulidade da norma declarada inconstitucional pelo via do controle concentrado de inconstitucionalidade, quanto o efeito da inaplicabilidade, nas hipóteses de declaração de constitucionalidade proferidas no controle difuso (SAMPAIO, 2013, p. 528). Ainda no tópico anterior, vimos que é possível classificar o controle

[105] Sobre o tema, especificamente em relação ao instituto da Repercussão Geral, cf. VIANA, 2011, p. 45-46.

concentrado de constitucionalidade em dois grandes grupos, quais sejam, o grupo do controle preventivo, e o grupo do controle sucessivo de constitucionalidade.

Sobre o controle preventivo, é possível identificar um elemento de veto absoluto da novel norma, na medida em que "a pronuncia do Tribunal no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo impugnado tem a força de impedir a tramitação ou a promulgação do projeto de lei e, se for apenas parcial, impede sua aprovação sem a parte inquinada de inconstitucional" (SAMPAIO, 2002, p. 203). Ainda segundo José Adércio Leite Sampaio, é possível identificar também um fenômeno de *veto relativo*, com o reenvio da questão analisada pela Corte Constitucional ao Poder Legislativo para nova apreciação (SAMPAIO, 2002, p. 205). Obviamente, quanto ao veto relativo, pensamos ser indispensável que a matéria seja efetivamente rediscutida e, consequentemente, alterados os fundamentos e pressupostos da nova regulação, vez que, se assim não for, nenhum efeito surtiria a decisão jurisdicional.

Em relação ao controle sucessivo de constitucionalidade, o espectro de análise amplia-se consideravelmente, em especial pela inclusão, aqui, também do controle difuso [106]. Considerando o recorte metodológico apresentado no capítulo inicial deste trabalho, centraremos nossa análise da projeção temporal da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado.

Tal como apresentamos acima, o sistema jurídico brasileiro adotou, simultaneamente, dois modelos de repercussão temporal das decisões jurisdicionais constitucionais. O primeiro deles opta por determinar a nulidade retrospectiva da norma declarada inconstitucional, abarcando todo o período que produziu efeitos, desde sua entrada em vigor. Trata-se do chama efeito *ex tunc.* O outro efeito temporal consiste em projetar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para o futuro; trata-se do efeito prospectivo das decisões jurisdicionais (SAMPAIO, 2002, p. 233).

Ressaltamos, contudo, que o sistema jurídico brasileiro, via de regra, em relação ao aspecto temporal da produção de efeitos das decisões jurisdicionais proferidas em sede de controle de constitucionalidade, adotou o modelo da produção dos efeitos *ex tunc*, ou seja, o afastamento da norma e seus efeitos desde a entrada em vigor, a qual se aplica a todos (*erga omnes*), ou apenas às partes processuais, nos casos do controle difuso.[107]

---

[106] Sobre o assunto, com a profundidade que merece o tema, cf. SAMPAIO, 2002, p. 206-244.

[107] A atribuição de efeitos *erga omnes* às decisões jurisdicionais de inconstitucionalidade proferidas pelo STF em sede de controle difuso demanda a edição de Resolução pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988). Segundo Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, "A *suspensão da execução* pelo Senado federal do ato declarado *inconstitucional* pela Excelsa Corte foi a forma definida pelo *constituinte* para emprestar eficácia *erga omnes* às

> No Brasil, a jurisprudência do Supremo tem entendido, como regra, qie em ação direta, a inconstitucionalidade da lei produz efeitos retrospectivos, de modo a alcança-la em seu nascedouro. Essa nulidade *ab initio* mão decorre propriamente do meio processual usado, vale dizer, não é tributária da força do controle concentrado, mas da própria natureza da inconstitucionalidade, ainda que, na hipótese de seu pronunciamento incidental, seja tecnicamente mais correto falar de inaplicabilidade do que nulidade, em face do alcace restrito ao caso concreto. (SAMPAIO, 2002, p. 239).

A "tradição", no entanto, sempre sofreu críticas, especialmente do próprio Supremo Tribunal Federal. Isso porque, antes da entrada em vigor da Lei nº 9.868/1999, a Corte Suprema já havia identificado situações nas quais o efeito de nulidade insculpido na decisão declaratória de inconstitucionalidade traria riscos sérios à produção de efeitos previstos pela própria Constituição, na medida em que poderia colocar em risco situações já consolidadas ao abrigo da coisa julgada ou concretizadas em atos jurídicos perfeitos, por exemplo. Vale conferir as bases fundamentais dessa crítica, apresentadas por José Adércio Leite Sampaio:

> Na ADIn n. 513-DF, o Tribunal houve de reconhecer que situações anormais que possa advir da simples declaração de nulidade do ato inconstitucional exigem uma atenuação ou mesmo supressão de seus efeitos próprios, inclusive retrospectivos. Tais situações se revelariam na ameaça iminente da solvência do Tesouro, na continuidade dos serviços públicos, na geração de lacuna jurídica gravosa ao equilíbrio do sistema normativo (*bedrohliche Rechtslucke*) ou a algum outro bem política ou socialmente relevante. (SAMPAIO, 2002, p. 240).

Diante desse fato, a Lei nº 9.868/1999, em seu art. 27 (BRASIL, 1999)[108], determinou que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, poderá restringir os efeitos temporais daquela decisão, tendo em vistas razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, e desde que tal restrição seja votada por maioria de dois terços dos membros da Corte Suprema. Trata-se do conhecido instituto da "modulação dos efeitos".

Sobre o assunto, destacamos o posicionamento de José Adércio Leite Sampaio:

> A Lei nº 9.868/1999 deu poderes à maioria de dois terços dos membros do Supremo para restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a

---

decisões definitivas sobre inconstitucionalidade nos recursos extraordinários". (MENDES; COELHO; BRANCO. 2008, p.1080).

[108] Destacamos que o mencionado dispositivo é objeto de duas ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Na ADI nº 2154, com atual relatoria do Ministro DIAS TOFFOLI, há parecer da Procuradoria-Geral da República no sentido da constitucionalidade do dispositivo. O julgamento conta apenas com o voto do antigo relator, Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, o qual declarava a inconstitucionalidade do artigo. Idêntico trâmite possui a ação direta de inconstitucionalidade nº 2258.

> ser fixado, sob fundamento de segurança jurídica ou de excepcional interesse social (art. 27). Está autorizado, portanto, a limitar a retroatividade ou estipular desde quando a nulidade ocorrerá, bem como, mantida a retroação, a ressalvar sua aplicação a certas situações, a exemplo do caso julgado. Há quem veja nessa previsão violação ao princípio da supremacia constitucional. Um exagero. As garantias de segurança jurídica e de integridade sistêmica podem superar a imputação do efeito ablativo. Trata-se de normas constitucionais que são protegidas para impedir que a violação legal de outras normas importe nulidade imediata. Um juízo de adequação e balanço que deve ser feito obrigatoriamente pelo Tribunal, de modo a ficar demonstrada a imperiosa necessidade da modulação. O excesso da autorização legal está mais no prazo ilimitado que parece conferir ao Tribunal para decretação da nulidade. O que pode, entretanto, ser contornado com uma interpretação conforme a Constituição, definindo-se os próprios limites segundo ocorre no direito comparado. (SAMPAIO, 2013, p. 529).

A conclusão de José Adércio Leite Sampaio nos parece acertada. Com efeito, até que uma norma seja declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, salvo nas hipóteses de concessão de medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, tal norma efetivamente produzirá efeitos no mundo fenomênico, é dizer, poderá criar deveres e direitos para os agentes sociais.

Nesse contexto específico, permanecer com a tese de que toda e qualquer decisão que declara a inconstitucionalidade de determinada norma deveria operar seus efeitos *ex tunc*, estar-se-ia abrangendo uma gama infinita de situações concretas nas quais a anulação de todos os efeitos já produzidos pela norma inconstitucional acarretaria um excessivo dano à sociedade e/ou às partes envolvidas no processo.

Por outro lado, parece incompatível com o sistema jurídico que as relações jurídicas estabelecidas ao abrigo da norma declarada inconstitucional, e fundadas na boa-fé dos agentes sociais, sejam absolutamente desconsideradas, operando sua nulidade. A boa-fé, inclusive, como vimos nos tópicos acima, aparece como elemento indispensável à configuração da confiança do cidadão em relação às instituições da República, elemento integrante do conceito de segurança jurídica ora adotado.

> [...] se considerarmos a lei ineficaz desde seu início, admitindo a retroatividade da sentença que decreta a inconstitucionalidade em modo absoluto, está é também inoperante quanto à revogação. Afirmando, no entanto, que o caso deve ser examinado face a cada caso concreto, podendo mesmo se chegas a uma conclusão diversa da acima examinada. Conclui que esse princípio pelo qual os efeitos da decisão declaratória devem retroagir ‘ab initio’, como se a lei nunca tivesse existido, não pode ser aceito em termos absolutos. E mais, que as relações jurídicas que se tinham constituído de boa-fé, à sombra da lei, não ficam sumariamente canceladas em consequência do reconhecimento da inconstitucionalidade, nem a coisa soberanamente julgada perde, por esse motivo, os efeitos que lhe asseguram a imutabilidade (FERRARI, 1992, p. 142-143).

No mesmo sentido, e com destaque em relação à questão do possível agravamento do dano à sociedade advindo dos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade, indicamos o posicionamento de Zeno Veloso:

> Com o fito de evitar excessos e não ensejar que algumas decisões radicais acabem por causar mais danos e inquietações do que benefícios e vantagens no organismo social, uma atuação normativa do Tribunal, ao exercer o controle de constitucionalidade, é justificável, desde que, por sua vez, não incorra em outro excesso – talvez maior, o de prender-se em considerações exclusivamente políticas, desertando de seu papel fundamentalmente jurídico. (VELOSO, 2000, p. 189).

Destacamos aqui advertência ventilada por José Adércio Leite Sampaio e Zeno Veloso sobre a questão do fundamento da aplicação do instituto da modulação dos efeitos, tal como verificado hoje na legislação e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Pela análise da legislação indicada neste tópico, é possível verificar uma vagueza semântica em relação às expressões "segurança jurídica" e "excepcional interesse social". Nesse contexto, outra opção não deixou o legislador senão a construção do conteúdo a partir do entendimento jurisprudencial, da interpretação tanto do texto constitucional, quanto do texto infraconstitucional. Nesse ambiente, surge a tese de que, ao menos fenomenologicamente, deverá o Supremo Tribunal Federal realizar um "sopesamento" de normas jurídicas para verificar a aplicação ou não do instituto da modulação temporal dos efeitos.

Identificamos aqui uma questão relevante para o debate. Como bem adverte Álvaro Ricardo de Souza Cruz, a Lei nº 9.868/1999, por trazer pouca regulamentação sobre a aplicação do instituto da modulação de efeitos temporais das decisões jurisdicionais de constitucionalidade, aderiu (ou, ao menos, forçou a adesão) à tese do "sopesamento" de princípios, aproximando tal circunstância das teses vinculadas à "jurisprudência dos valores", adotadas largamente pela Corte Constitucional Alemã.

> Assim as Leis n. 9.868/99 e n. 9.882/99 procuram impor ao Supremo a idéia da ponderação de interesses, tão do agrado da "Jurisprudência dos Valores" alemã. Essa legislação pretende conferir poderes ao Supremo de reconhecer a inconstitucionalidade, ou seja, de aplicar o "princípio da nulidade dos atos inconstitucionais" e temperá-lo, ponderando-o com os princípios constitucionais acima elencados. (CRUZ, 2004, p. 421).

A questão que levantamos para discussão sobre esse aspecto centra-se no fato de que, ao que parece, o entendimento doutrinário e jurisprudencial a que se refere Álvaro Souza Cruz toma a segurança jurídica (elemento central deste trabalho) como exceção à regra geral de

estrutura do sistema jurídico. Com efeito, a necessidade de ponderação de interesses e valores para se aplicar o mencionado instituto foge, explicitamente, às considerações jurídicas relacionadas à resolução de um caso concreto, as quais, por sua vez, deveriam ser os fundamentos das decisões jurisdicionais, sobretudo em sede constitucional.

Por outro lado, a necessidade de ponderação a cada análise de casos concretos, pensamos, acarreta uma dificuldade absoluta para a identificação e fixação de conceitos fundamentais para a tomada de decisão. A cada caso concreto que se analisa, os conceitos jurídicos fundados na construção jurisprudencial baseada na ponderação de normas jurídicas ou valores pode alterar drasticamente, agravando a situação da operação retroativa da decisão. Nesse contexto, a título de exemplo, ao analisar os julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08, Flávio Couto Bernardes e Gabriela Cristina Mota Ribeiro, em pesquisa da qual tivemos a oportunidade de participar, concluíram que o Supremo Tribunal Federal, ao aplicar o instituto da modulação dos efeitos temporais das decisões, deixou de fixar um conceito objetivo de segurança jurídica naqueles feitos, que tiveram a modulação dos efeitos aplicada de maneira desfavorável aos contribuintes[109].

Sobre a utilização da tese da ponderação/sopesamento de normas, atrelada à "jurisprudência dos valores", vale conferir a crítica de Habermas, fundada, essencialmente, na falta de legitimidade democrática da mencionada corrente teórica/jurisprudencial:

> Tal jurisprudência de valores levanta realmente o problema da legitimidade, que Maus e Böckenförde analisam, tomando como referência a prática de decisão do Tribunal Constitucional Federal. Pois ela implica um tipo de concretização de normas que coloca a jurisprudência constitucional no estado de uma legislação concorrente. Perry chega a essa conclusão, reinterpretando arrojadamente os direitos fundamentais, que deixam de ser princípios deontológicos do direito para se tornarem bens teleológicos do direito, formando uma ordem subjetiva de valores, que liga a Justiça e o legislador à eticidade substancial de uma determinada forma de vida [...].
> 'Ao deixar-se conduzir pela idéia da realização de valores materiais', dados preliminarmente no direito constitucional, 'o tribunal constitucional transforma-se numa instância autoritária'. No caso de uma colisão, todas as razões podem assumir o caráter de argumentos de colocação de objetivos, o que faz ruir a viga mestra introduzida no discurso jurídico pela compreensão deontológica de normas e princípios do direito. A partir do momento em que direitos individuais são transformados em bens e valores, passam a concorrer em pé de igualdade, tentando conseguir a primazia em casa caso singular. Cada valor é tão particular como qualquer outro, ao passo que as normas devem sua validade a um teste de universalização. (HABERMAS, 1997, p.320-321).[110]

[109] Sobre o tema e a pesquisa elaborada, cf. BERNARDES; RIBEIRO, 2013, p. 426 – 450.

[110] A partir dessa crítica, não concordamos que a teoria do sopesamento de normas jurídicas seja uma "contribuição definitiva para o direito e se integra a toda e qualquer hipótese de concretização dos princípios jurídicos" (TORRES, 2012, p. 363).

A crítica de Habermas parece-nos absolutamente pertinente. O manejo de teorias argumentativas fundadas em bases axiológicas, que procuram balancear direitos, não parece acertada com as bases que devem reger o sistema jurídico. De fato, o sistema jurídico, segundo a concepção de Niklas Luhmann, deve operar de maneira auto-produtiva, é dizer, fundado em um binômio próprio do sistema jurídico, qual seja, o binômio lícito/ilícito.

Obviamente não defendemos que elementos de outros sistemas que integram o macro-sistema social não devam ser inseridos no sistema jurídico. Como vimos no tópico acima, esse é, inclusive, a condição para que o sistema jurídico evolua e se adapte às contingências dos demais sistemas.

Nossa posição, nesse contexto, centra-se no fato de que ao deixar ao alvedrio do Poder Judiciário a argumentação pela modulação ou não dos efeitos temporais das decisões jurisdicionais de constitucionalidade, valendo-se da tese do sopesamento, estar-se-á colocando em risco, sobretudo e principalmente, a própria função do direito. Isso porque o Poder Judiciário, valendo-se da teoria do sopesamento e da "jurisprudência dos valores", pensamos, jamais chegará a um conceito jurídico de segurança jurídica, apto a fundamentar a aplicação da modulação dos efeitos temporais das decisões, eis que baseado no análise singular de casos concretos e na atribuição de caráter teleológico a mandamentos deontológicos, na esteira da crítica de Habermas.

Nesse sentido, parece-nos acertado o posicionamento de Álvaro Ricardo de Souza Cruz ao relacionar a modulação temporal dos efeitos das decisões jurisdicionais à teoria da ponderação de valores:

> Em outras palavras, a admissão do efeito *pro futuro*, mantendo a eficácia da norma mesmo com o reconhecimento do vício de inconstitucionalidade, mediante a aplicação da técnica da ponderação de valores é absolutamente ilegítima e incompatível com o Estado Democrático de Direito. O mesmo pode-se dizer quando a modulação dos efeitos repristinatórios se produz essencialmente por razões de conveniência e oportunidade, caso em que a supremacia da Constituição estaria ameaçada.
> Ou se admite a validade ou a invalidade da norma. Não há meio termo, como pretende a "Jurisprudência de Valores"! (CRUZ, 2004, p. 429).

Particularmente, discordamos do mencionado pesquisador no ponto em que a modulação dos efeitos das decisões seria inconstitucional (CRUZ, 2004, p. 426). Nosso ponto de convergência, digamos desde logo, centra-se na crítica da utilização da "jurisprudência dos valores" como fundamentação da modulação dos efeitos temporais das decisões jurisdicionais de constitucionalidade.

Contudo, parece-nos que a previsão do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999), especialmente no que toca à questão da segurança jurídica, deve ser reinterpretada, considerando o sistema jurídico de maneira global, especialmente a partir da concepção da função daquele sistema.

Vimos nos tópicos anteriores que se apresenta como válida, do ponto de vista científico, a concepção da função do direito enquanto sistema redutor da complexidade sistêmica de maneira contrafática. Nesse sentido, o direito operaria como um *medium* que estabeleceria um corte temporal em relação às condutas humanas, as quais estão orientadas pelo binômio lícito/ilícito.

Ora, se assim o é, ou pelo menos, se apresenta como uma alternativa possível à análise e descrição científica do sistema jurídico, parece-nos que a função do direito se equivaleria à própria descrição do princípio da segurança jurídica. De fato, a partir da teoria de Heleno Taveira Torres, verificamos que o princípio da segurança jurídica possui atributos que podem qualificá-lo como característica funcional do sistema jurídico. A garantia da estabilidade das relações ("inércia normativa-comportamental"), somada à formação de confiança legítima e a certeza do direito, é dizer, do conteúdo dos enunciados deontológicos, apresentam-se como efetivos elementos que, conjuntamente, garantem ao sistema jurídico o cumprimento de sua função, qual seja, reduzir a complexidade sistêmica, fundada na comunicação, mediante a garantia de expectativas de comportamento garantidas contrafaticamente.

Com efeito, as três subfunções do princípio-garantia da segurança jurídica, tal como descrito por Heleno Taveira Torres, equivalem ao aspecto funcional do sistema jurídico luhmanniano na medida em que, pela estabilidade sistêmica, somado à certeza do direito, é possível ao cidadão conhecer com precisão as normas em relação às quais está submetido (aspecto do conhecimento, mediante a aprendizagem, dos limites comportamentais estipulados pelos enunciados normativos). O produto desse conhecimento, por sua vez, está circunscrito a um contexto temporal; a conduta é praticada no presente, com fundamento em um conhecimento passado, mas com efeitos prospectivos, para o futuro. Nesse sentido, a confiança legítima, que é a noção que o agente social tem de que o sistema se perpetuará no futuro, caso não haja alguma mudança estrutural[111], atua como garantia de expectativa, que por força da coerção, própria do sistema jurídico, é garantida de maneira contrafática, é dizer, ainda que os fatos previstos pelo agente social não tenham ocorrido.

[111] Que, logicamente, também gerará efeitos futuros.

Pensamos ser necessária nova interpretação do instituto previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999), pois, em todo e qualquer caso colocado para julgamento, especialmente (mas não somente) perante o Supremo Tribunal Federal, terá, essencialmente, uma questão relacionada à segurança jurídica para ser debatida. Isso porque, a decisão, enquanto elemento normativo constitutivo do sistema jurídico, necessariamente terá como seu pressuposto (em seu "DNA") a garantia da permanência da função do direito.

Daí a acertada qualificação proposta por Heleno Taveira Torres em relação ao princípio da segurança jurídica, indicando-o como "princípio-garantia". Com efeito, a segurança jurídica, posta nestes termos, e a partir da teoria sistêmica de Niklas Luhmann, permearia todos os elementos do sistema jurídico, desde as normas criadas pelos Poder Legislativo e Executivo, até as normas judiciais criadas pelo Poder Judiciário. É a segurança jurídica que garante a sustentação do sistema, enquanto função do próprio sistema.

Soma-se a essa conclusão o fato de que o princípio-garantia da segurança jurídica, tal como elaborado cientificamente pela teoria tomada como marco teórico deste estudo, está fundado, dentre outros pilares, na boa-fé e na confiança que o cidadão deposita nas instituições, que, em última análise, são partículas do sistema jurídico. Estamos convencidos de que esse aspecto do princípio-garantia da segurança jurídica qualifica-o como direito fundamental individual, cuja exclusão do sistema jurídico brasileiro é vedada pelo texto constitucional, como cláusula de eternização (art. 60, §4º, IV da Constituição da República de 1988 – BRASIL, 1988).

Assim não fosse, ter-se-ia a hipótese inconcebível de destruição integral do sistema, eis que aniquilada sua função. O direito, ao perder sua função, será qualquer outra coisa (economia, religião, moral, política), menos direito.

Daí nossa concordância com as precisas conclusões elaboradas por Misabel Abreu Machado Derzi ao tratar especificamente do princípio da proteção da confiança e da irretroatividade, fundando seu pensamento no mesmo marco teórico-sociológico adotado por este trabalho:

> Enfim, têm total e ampla aplicação, no Direito Administrativo e Tributário brasileiros, as conclusões a que chegam a Dogmática e jurisprudência alemãs e suíças. O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o provado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação, apenas em presença de modificações jurisprudencial, em detrimento do contribuinte. A boa-fé objetiva pode ser atribuída também à Administração Tributária, mas não sem lei expressa, enfim, ela somente atua como fonte de inspiração do legislador. Não se pode invocar o princípio da boa-fé objetiva como

> fonte autônoma de deveres dos contribuintes, pois somente a lei poderá cria-los. A questão da boa-fé objetiva resolve-se no princípio da legalidade.
> Sintetizando os argumentos dessa teoria e da prática de muitos tribunais, inclusive do Brasil, tema:
> (I) tais princípios são antes limitações do poder de tributar, em especial a irretroatividade e a proteção da confiança. Apresentam-se ambos, como expressão da segurança jurídica, no rol dos direitos e garantias fundamentais. Essa também a posição do Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula 654: 'a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5.º, XXXVI, da Constituição Federal, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado';
> (II) é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em suas atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra 'quanto mais, tanto mais'.
> [...]
> Na verdade, as lições acima repetidas e registradas nos tópicos anteriores apenas confirmam as afirmações de NIKLAS LUHMANN, no sentido de que todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes;
> (III) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei, ou seja, no Direito público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei;
> (IV) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-DÜRLER, 'que, nesse contexto, sempre se fale do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado'.
> (V) são aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, para favorecer uma pessoa jurídica de Direito público contra a outra ou contra o Estado, em convênios e contratos. Casos como de reduções de subvenção, de transferências ainda que voluntárias, mas já prometidas, podem ensejar soluções baseadas na boa-fé objetiva ou na proteção da confiança, como no Direito privado. Enfim, a plena aplicação desses princípios tem relevância e total adequação no Direito Internacional Público.
> Se as modificações de jurisprudência ocorrem em detrimento das Fazendas Públicas, não se apresentam adequadas, então, aos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, já que são limitações constitucionais do poder judicial de tributar. (DERZI, 2009, p. 604-607).

Os direitos e garantias individuais, enquanto alicerce da República descrita na Constituição de 1988, não podem ser violados ao ponto de se excluir sua eficácia do sistema jurídico. Toda e qualquer modificação de jurisprudência, elemento presente na passagem de Misabel Derzi, do ponto de vista fenomenológico, se apresenta como decisão jurídica e, nesse sentido, como criadora de norma jurídica, assim como o faz os textos legais.

A preservação dos direitos e garantias individuais, como fundamento primeiro do Estado de Direito, encontra suas raízes com os institutos que deram origem à jurisdição constitucional no Brasil, em 1890, fortemente influenciada pela doutrina norte-americana, a

qual estava ampara nas teses de John Lock e Thomas Hoobes (BARACHO JUNIOR, 2006, p. 214-215).

Nesse sentido, nosso pensamento está amoldado com o posicionamento teórico de Misabel Derzi no sentido de que a criação de norma jurídica, seja ela judicial ou legislativa, carrega em sua essência um aspecto temporal, próprio da função do sistema jurídico, e representado, na teoria da mencionada pesquisadora, como princípio da proteção da confiança. Tais decisões, por sua vez, ao criarem normas jurídicas, criam partículas que integram e dão estrutura ao sistema, garantido a operacionalidade fechada e o desempenho de sua função.

A proteção aos direitos fundamentais, destacamos, é corolário, inclusivo, do próprio paradigma do Estado Democrático de Direito, garantindo a preservação dos direitos individuais e sua abertura aos valores que integram os elementos do sistema jurídico (normas jurídicas).

> A *construção do princípio da segurança jurídica* e, de resto, todos os seus princípios derivados, devem ser concretizados segundo parâmetros coetâneos com os valores do *Estado Democrático de Direito* e a coerência intrassistêmica, ou seja, afastado de todas as premissas do *jusnaturalismo*, quanto à designação do seu conteúdo, mas admitida a *abertura axiológica*, ainda que com reservas para interferências de categorias e preceitos da moral na cadeia de interpretação das normas jurídicas. (TORRES, 2012, p. 365).

Daí nossa conclusão de que, ao garantir a função do sistema jurídico, estar-se-á garantindo a proteção de direitos individuais, como quer Misabel Derzi e Heleno Taveira Torres, fato esse que nos leva à conclusão de que toda e qualquer decisão jurídica que se tome, necessariamente, permeia a cogitação acerta do princípio-garantia da segurança jurídica, o qual deve ser aplicado sempre para garantir os direitos individuais, em um hiperciclo que garante a perpetuação do sistema.

Até aqui, analisamos os elementos necessários ao estudo do objeto proposto; identificamos suas principais características e apresentamos nossa posição a respeito dos temas abordados. A partir do estudo feito até o momento, procuraremos relacionar no próximo capítulo, já em sede conclusiva, os conceitos de princípio-garantia da segurança jurídica, função sistêmica do direito e exonerações tributárias, com o objetivo de responder à questão-problema apresenta no capítulo introdutório, a qual norteou todo a pesquisa desenvolvida.

5. O PRINCÍPIO-GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO E SUA APLICAÇÃO ÀS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EXONERAÇÕES FISCAIS DO ICMS

O presente capítulo tem como objetivo organizar e relacionar todos os conceitos que foram trabalhados durante a elaboração desta pesquisa, com especial enfoque na solução da questão-problema que colocamos na parte introdutória.

Vimos que, a partir da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, o direito consiste em um sistema autopoiético, é dizer, responsável para criação e transformação de seus próprios elementos. Assim como o sistema jurídico, dentre os vários sistemas que integram o macro-sistema social, podemos destacar a também o sistema econômico, político, da moral etc.

Como elemento de diferenciação entre os sistemas, Niklas Luhmann chama atenção para o aspecto funcional de cada um. Assim, os sistemas sociais, a partir da teoria luhmanniana, são funcionalmente diferenciados, é dizer, desempenham cada um específico papel no macro-sistema social.

Segundo Luhmann, a função desempenhada pelo sistema jurídico centra-se na garantia de expectativas normativas contrafaticamente (LUHMANN, 2005, p. 187). A partir dessa afirmação, é possível extrair dois conceitos importantes para a pesquisa proposta.

O primeiro deles é o elemento "tempo". A partir do marco teórico adotado, é possível identificar que o sistema jurídico opera, simultaneamente, a partir das três dimensões temporais, quais sejam, passado, presente e futuro.

As expectativas geradas e garantidas pelo sistema jurídico são, em verdade, a projeção de programas sistêmicos (no caso do sistema jurídico, as normas), para o futuro, tomando-se o presente como marco temporal que refletirá os programas então vigentes, os quais foram determinados no passado.

Afirmamos desde logo que o modelo sinteticamente descrito acima, e trabalhado com mais profundidade no capítulo três desta pesquisa, contém elementos evidentes para explicar a possibilidade de alteração das normas. Com efeito, apresenta-se absolutamente impossível a hipótese de alterar fatos que ocorreram e se concretizaram no passado. Nessa esteira, todo e

qualquer programa constituído no âmbito do sistema jurídico terá como validade tão somente os fatos que ainda irão acontecer[112].

Partindo-se dessas constatações, as alterações nos programas do sistema jurídico, com efeito, salvo raríssimas exceções, não terão o condão de alcançar fatos que já se consumaram no passado; por outro lado, a própria alteração passa, por si mesma, a constituir programas que ficarão sedimentados no passado do agente social que observa o sistema jurídico, o qual, por sua vez, projetará tais programas para o futuro, a fim de gerar expectativas normativas para o agir.

A garantia atribuída ao sistema jurídico se diz contrafática vez que, ao sistema jurídico é indispensável a garantia de expectativas normativas futuras dos agentes sociais ainda que os fatos previstos pelas normas jurídicas não ocorram. Nessa hipótese, o sistema jurídico vale-se dos programas sancionatórios para fazer os agentes sociais, sejam eles pessoas naturais ou jurídicas, a cumprirem determinada obrigação ou, na impossibilidade, a valerem-se de equivalentes funcionais (dinheiro, especialmente) para garantirem o mais adequado cumprimento da norma.

Além do tempo, destacamos como elemento indispensável da teoria sistêmica de Luhmann a diferenciação entre os sistemas a partir do binômio a qual cada um está vinculado. Vimos que cada sistema opera a partir de um determinado binômio, fruto da diferenciação sistêmica e a partir de uma relação de paradoxo. O sistema jurídico, por sua vez, vale-se do binômio lícito-ilícito para organizar suas operações e diferencia-se dos demais sistemas sociais.

Com essa diferenciação, o sistema jurídico é capaz de manter suas operações fechadas ao seu ambiente, na medida em que estabelece uma série de programas que irão qualificar determinado fato como lícito ou ilícito, integrando-o, agora juridicamente qualificado, ao interior do sistema. Por outro lado, como vimos no capítulo três, permite também que o sistema seja cognitivamente aberto, é dizer, receba informações de outros sistemas sociais para com eles interagir e garantir sua adaptação ao ambiente.

O ponto fundamental a ser destacado nessa esfera centra-se na concepção teórica de que todo e qualquer programa jurídico que integra o sistema deve ser considerado, ao menos *a priori*, como resultado da operação do binômio lícito-ilícito. Isso significa que, se determinada norma que prescreve uma obrigação passa a integrar o sistema jurídico, existe a

[112] É bem verdade que a Constituição da República de 1988, dentre outros diplomas jurídicos, estabelece a possibilidade de retroação de normas jurídicas em determinados casos, como por exemplo, a retroação da norma penal que vá beneficiar o réu (art. 5º, XL – BRASIL, 1988). Contudo, trata-se de norma especialíssima que constitui exceção no sistema jurídico.

presunção de que aquela norma foi devidamente inserida no sistema, a partir dos programas já existentes no sistema que são responsáveis por organizar e promover a autopoiese.

A partir das considerações até aqui realizadas, podemos concluir com Niklas Luhmann que a função de cada sistema é que indica sua diferenciação dos demais sistemas sociais e, especialmente, a manutenção da sua integridade. Esse ponto se apresenta importante na medida em que reflete a perspectiva funcional como a principal fonte de diferenciação sistêmica na sociedade, responsável pela evolução e adaptação dos sistemas. É o aspecto funcional que garante ao sistema sua estabilidade e autonomia, permitindo que desempenhe seu papel no contexto social.

Por outro lado, na hipótese de extinção da função de determinado sistema, certamente tal sistema desapareceria do contexto social, e a parcela da complexidade do ambiente cuja redução a ele estava atribuída será desempenhada por outro sistema[113].

Ainda sobre a perspectiva funcional da teoria sistêmica de Niklas Luhmann, destacamos que a redução da complexidade sistêmica mediante a garantia de expectativas normativas contrafaticamente, enquanto função do sistema jurídico, está refletida em cada um dos programas produzidos pelo próprio sistema.

Em outras palavras, a função total do sistema, que o diferencia dos demais sistemas sociais, é refletida em cada partícula produzida pelo próprio sistema. Na hipótese específica do sistema jurídico, a conclusão a que se chega é que as normas jurídicas, enquanto partículas que integram o sistema, possuem, individualmente, a projeção da função de todo o sistema. Nesse sentido, afirmamos com convicção que a garantia da estabilidade e autonomia de todo o sistema depende fatalmente da estabilidade e autonomia de cada uma das partículas que o compõe.

A construção teórica elabora por Niklas Luhmann possui perfeita aplicação ao sistema jurídico brasileiro, especialmente tomando-se como referência a teoria do princípio-garantia da segurança jurídica elaborada por Heleno Taveira Torres. Destacamos, desde logo, que um dos ganhos teóricos e conceituais deste trabalho foi a aproximação entre os dois modelos teóricos.

Com efeito, Heleno Torres, a partir do positivismo metódico-axiológico, identifica a segurança jurídica como princípio jurídico, é dizer, como modalidade de norma jurídica capaz de influenciar todo o ordenamento, por caracterizar-se como elemento central daquele. Isso significa que a segurança jurídica é categoria normativa que está refletida em todas as normas

[113] Daí um dos efeitos da alopoiese a que se refere Marcelo Neves, fenômeno sobre o qual tratamos no capítulo três.

do sistema, influenciando a aplicação de cada uma, e, consequentemente, de todo o sistema jurídico.

Além da qualificação da segurança jurídica como princípio, Heleno Torres vê na segurança jurídica outra característica importante, qual seja, a função de "garantia". Segundo o mencionado teórico, a segurança jurídica, além de ser princípio, tem a capacidade de garantir a aplicação e efetividade de outros direitos, pois garante a expectativa de direitos.

Para realizar esse mister de garantia de direitos, o princípio-garantia da segurança jurídica conta com três subfunções, as quais foram tratadas com minúcias no capítulo três, quais sejam: as funções de proteção da confiança, certeza do direito e estabilidade sistêmica. A partir do estudo realizado no capítulo anterior, vimos que as três subfunções estabelecem uma relação orgânica entre si, é dizer, misturam-se mutuamente para caracterizar a segurança jurídica.

A segurança jurídica, portanto, apresenta-se como produto funcional das subfunções de proteção da confiança, certeza do direito e estabilidade sistêmica. Esse produto é que garante que todo o resto das normas jurídicas integrantes do sistema sejam aplicadas e possam gerar os efeitos para os quais foram criadas.

Considerando análises feitas, é possível identificar que a ideia de função do sistema jurídica de que trata Niklas Luhmann é equivalente à concepção teórica do princípio-garantia da segurança jurídica elaborada por Heleno Torres.

Em ambas as teorias, é possível identificar um constructo que orienta todo o funcionamento sistêmico, mantendo sua integridade e autonomia. A efetividade dos direitos prescritos no ordenamento jurídico brasileiro é garantida pelo princípio da segurança jurídica na medida em que tal princípio reforça a aplicação das normas para o futuro, bem como resguarda as fatos passados que geraram efeitos jurídicos imodificáveis. Temos aqui a aplicação de um princípio jurídico ordenador do tempo sistêmico, com o objetivo de garantir as expectativas normativas futuras e conservar os efeitos jurídicos pretéritos.

A partir das reflexões apresentadas, afirmamos, já em sede conclusiva, que *o princípio-garantia da segurança jurídica, do ponto de vista sistêmico, equivale à própria função do sistema jurídico*.

Importante destacar ponto crucial para a pesquisa por nós desenvolvida. Segundo Niklas Luhmann, a função sistêmica é refletida em todo e qualquer programa produzido pelo sistema. Da mesma forma, o princípio-garantia da segurança jurídica, enquanto função do sistema jurídico brasileiro, igualmente é refletida na criação de toda e qualquer norma

jurídica, seja ela originada de qualquer dos Poderes da República (Legislativo, Executivo ou Judiciário).

Com efeito, vimos que os programas do sistema jurídico são as normas jurídicas, estruturadas na forma de juízos hipotéticos conectados um por modal deôntico. Devemos deixar claro que as normas jurídicas não são tão somente aquelas elaboradas pelo Poder Legislativo; tanto o Poder Executivo quanto o Poder Judiciário, obviamente nos limites de sua atuação constitucional, prescrevem normas jurídicas a serem seguida pelos cidadãos. Daí a conclusão que compartilhamos com Ricardo Guastini, citado por Misabel Derzi, segundo a qual os juízes, ao aplicarem o direito, criam novas normas jurídicas, ainda que limitadas por fronteiras previstas no próprio ordenamento jurídico (DERZI, 2009, p. 60-68).

Nesse sentido, toda e qualquer decisão jurídica, enquanto decisão vinculante, equivale a um programa sistêmico, gerado no interior do sistema jurídico e a partir de outros programas estruturais que determinam como as novas normas devem ser concebidas. Nessa esteira, afirmamos com convicção de que *toda a aplicação do direito, necessariamente, refletirá a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica,* na medida em que a decisão necessariamente estabelecerá um *medium* entre direitos e deveres previstos no ordenamento jurídico, muitos desses, não raras vezes, tomados como direitos fundamentais do cidadão.

Vimos também no capítulo três que o sistema jurídico brasileiro, com o advento da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999), apresenta previsão expressa de aplicação do princípio da segurança jurídica nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado de constitucionalidade, especialmente na decisão proferida em sede de ação direta de inconstitucionalidade[114].

Aqui reside ponto central da discussão desta pesquisa.

Após a análise da teoria jurídica e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação do princípio da segurança jurídica nas hipóteses de modulação dos efeitos das decisões, verificamos que a exegese do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999) centra-se em uma dita "tradição" do STF em atribuir efeitos retroativos a todas as decisões declaratórias de inconstitucionalidade. A alteração dos efeitos temporais ("modulação dos

[114] Destacamos, mais uma vez, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente após a implantação da sistemática processual da "Repercussão Geral", tem aplicado o entendimento a respeito da segurança jurídica, originalmente atribuído ao controle concentrado de constitucionalidade, também ao controle difuso, pelo que as conclusões deste trabalho aplicam-se também àquela modalidade de controle de constitucionalidade.

efeitos") autorizada pelo mencionado dispositivo da Lei nº 9.868/1999, segundo o Supremo Tribunal Federal, teria caráter excepcional, a partir das especificidades do caso concreto.

Pela análise desse entendimento, é possível destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal trata o princípio da segurança jurídica como elemento excepcional, verdadeira exceção à aplicação das normas do sistema jurídico.

O desenvolvimento da pesquisa por nós elaborada leva-nos a discordar com veemência do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Considerando jurídica e cientificamente correta a afirmação de que a segurança jurídica é qualificada como princípio-garantia do sistema, enquanto função própria do sistema, não deveria ser tratada como elemento excepcional na aplicação do direito a partir das decisões jurisdicionais. Como vimos, toda e qualquer decisão tomada no interior do sistema, dentre as quais se destaca aquelas exaradas pelo Poder Judiciário, constituem programas sistêmicos novos, os quais criam o direito aplicável a determinado caso concreto. Nesse sentido, necessariamente, as decisões jurídicas, além de refletirem o conteúdo material específico para o qual foram editadas, refletem a função do sistema, é dizer, refletem a garantia de direitos por meio da segurança jurídica.

Ora, se essa afirmação está correta, do ponto de vista científico, parece correta também a conclusão de que todo e qualquer problema de aplicação do direito envolve, igualmente, um problema de aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica.

Nesse sentido, uma das propostas centrais desse trabalho é apresentar uma nova interpretação do texto do art. 27 da Lei nº 9.868/1999, na medida em que a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, ao contrário do entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, jamais será uma análise acessória e excepcional, senão uma necessidade indispensável à garantia da integridade, estabilidade e autonomia do sistema jurídico.

Vamos além dessa conclusão para, na esteira do entendimento de Misabel Derzi e Heleno Torres, apresentado no capítulo três, afirmar a necessidade de aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica às decisões que declaram a inconstitucionalidade de normas que resguardam os direitos dos cidadãos, mormente aquelas garantidoras de direitos individuais.

A garantia dos direitos individuais, por meio da aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, fixa a estabilidade e autonomia do sistema, vez que os direitos e garantias individuais dos cidadãos formam a base fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, fato

esse que levou o constituinte originário a garantir-lhe a chamada cláusula de eternidade, prevista no art. 60, §4º, IV da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988).

A partir de toda a análise feita até o presente momento, faremos agora a conexão entre o estudo realizado e a questão-problema colocada para a pesquisa.

Vimos no capítulo dois que as exonerações fiscais são instrumentos de alteração da regra matriz de incidência tributária, e tem como objetivo excluir, no todo, ou ao menos em parte, o dever dos contribuintes de recolherem os tributos aos cofres públicos.

Aqui, vale o destaque que toda e qualquer exoneração fiscal passa, necessariamente, por uma decisão tomada na esfera pública, seja ela na esfera legislativa, executiva ou judiciária[115]. Trata-se, em verdade, da criação de prescrições legais que irão compor a descrição do fato jurígeno tributário, excluindo algum dos elementos da regra-matriz de incidência para reduzir o ônus fiscal.

Tem-se, portanto, que toda exonerações fiscal advém do texto legal e integra determinado programa do sistema jurídico, é dizer, compõe a norma jurídica tributária. Nesse sentido, como vimos acima, parece correta a conclusão de que, por se tratar de "espécie" de norma jurídica, a norma jurídica tributária deve refletir em sua aplicação a materialidade do princípio-garantia da segurança jurídica.

Por outros torneios, verificamos que os regimes exonerativos podem se manifestar de diversas formas, agrupando-se, contudo, em dois grandes grupos, quais sejam, os regimes exonerativos gerais e os regimes exonerativos particulares, também conhecidos como regimes especiais.

Os regimes gerais caracterizam-se por estarem previstos de modo abrangente e indiscriminado nos textos normativos. Aplicam-se indiscriminadamente a todos os contribuintes. Apesar de estarem previstos no texto legislativo, ao contrário dos regimes gerais, demandam a avaliação de elementos específicos dos contribuintes para serem aplicados. Em sua grande maioria, tem-se uma análise de determinados requisitos pelos agentes fiscais da Administração Tributária, os quais emitirão atos administrativos concedendo ou não a fruição de tratamentos tributários diferenciados ao contribuinte requerente.

Em ambas as situações, verificamos que os próprios órgãos da Administração Tributária, ao passo que estão vinculados à lei, pelo princípio da legalidade, e obrigados à

[115] Fala-se, atualmente, em um "poder judicial de tributar". Sobre o assunto, cf. DERZI, 2009, p. 493-498.

interpretação literal dos textos que concedem exonerações fiscais[116], não podem deixar de aplicar as hipóteses exoneretivas. Na primeira situação, não podem lavrar contra contribuinte o tributo excluído, sob pena de violação aos arts. 111 e 142, parágrafo único do CTN. Na segunda situação, ambos os dispositivos legais também são aplicados, acrescentada a ausência de discricionariedade dos órgãos da administração pública a concederem o tratamento tributário diferenciado aos contribuintes que preencherem todos os requisitos previstos na norma exonerativa.

Aqui, vale destaque para o princípio da legalidade como objeto de tutela do princípio-garantia da segurança jurídica. A legalidade, enquanto elemento de fundamental importância para a sustentação, organização e manutenção do sistema jurídico é, em última análise, o orientador de toda a produção normativa intrassistêmica. Trata-se do limite imposto aos poderes públicos na tomada de decisões, característica própria do Estado de Direito, o qual deve ser resguardado.

Enquanto limite à atuação dos órgãos públicos, especialmente no que toca à seara da tributação, a garantia de observância do princípio da legalidade pelo princípio-garantia da segurança jurídica permite aos agentes sociais (sejam eles públicos ou privamos) a conhecerem as condutas obrigatórias, proibidas e permitidas, geradas a partir do binômio lícito/ilícito.

O princípio da legalidade, portanto, é o responsável por identificar objetivamente as condutas normativas criadas pelo sistema jurídico, as quais serão de observância obrigatória pelos poderes públicos. Especificamente no contexto sob análise, a aplicação do princípio da legalidade vincula a atuação dos órgãos da Administração Tributária, e a condição de efetividade dessa vinculação é operada pelo princípio-garantia da segurança jurídica.

Em resumo, nesse aspecto, estamos diante de uma confirmação pelo próprio ente tributante das hipóteses de exoneração fiscal por ele editadas, elemento esse que potencializa a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, eis que presente a manifestação clara e literal do próprio Estado.

Todas as conclusões acima enumeradas, por óbvio, aplicam-se ao regime jurídico específico do ICMS, por se tratar de imposto previsto constitucionalmente e submetido a regime jurídico tributário geral, disciplinado pela Constituição da República de 1988 e pelo Código Tributário Nacional. Contudo, em razão das peculiaridades do ICMS, tal como visto

[116] É a prescrição do art. 111 do CTN (BRASIL, 1966).

no capítulo dois, é possível identificar determinados limites legais à concessão de exonerações fiscais de forma unilateral pelos Estados-membros da federação.

Tais limites encontram-se disciplinados no art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988), o qual atribuiu à lei complementar a competência para regular os instrumentos jurídicos pelos quais os Estados-membros e o Distrito Federal concederão exonerações fiscais relativas ao ICMS.

A mencionada lei complementar atualmente em vigor é a Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Constituição de 1988 para regular a matéria. Segundo o mencionado diploma, como estudado no capítulo dois, apenas mediante convênio celebrado por todos os Estados-membros da federação é que se poderiam conceder exonerações fiscais relativas ao ICMS.

Como vimos, por diversas razões, quase todos os Estados-membros da federação desconsideram a mencionada norma, e instituem unilateralmente em seus territórios exonerações fiscais do ICMS de sua competência.

Parece-nos inquestionável que a concessão de exonerações fiscais de ICMS sem o amparo dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, como analisamos no capítulo dois, é expediente inconstitucional.

Por outro lado, tais exonerações são veiculadas em instrumentos jurídicos que devem ser, necessariamente, aplicados pela administração tributária [117] e observados pelos contribuintes. Em outras palavras, salvo em virtude de decisão judicial transitada em julgado (ou nas hipóteses de decisões judiciais liminares suspendendo a aplicação da norma considerada inconstitucional), toda e qualquer norma jurídica deve ser aplicada.

Aqui reside o problema central tratado por esta pesquisa. Como vimos no capítulo três, a declaração de inconstitucionalidade, via de regra, opera efeitos retroativos, excluindo a aplicação da norma consideração inconstitucional desde sua entrada em vigor. Nesse sentido, as exonerações fiscais usufruídas pelos contribuintes, caso declaradas inconstitucionais, operariam efeitos retroativos para obrigar ao contribuinte o recolhimento aos cofres públicos de todo os valores não pagos? Ou haveria nessa situação, a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica capaz de modular os efeitos temporais da decisão?

Ao conceder exonerações fiscais, por qualquer instrumento jurídico, o ente estatal cria um programa jurídico, o qual reflete, em si, o princípio-garantia da segurança jurídica,

[117] Como vimos no capítulo dois, o Supremo Tribunal Federal, com acerto, assentou entendimento de que a Administração Pública não deve deixar de aplicar normas ou reconhecer direitos por considerá-los inconstitucionais, sem amparo em decisão jurisdicional transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade de determinada norma.

fixando a expectativa legítima do contribuinte de que aquele dispositivo legal exonerativo é plenamente válido.

Já verificamos que, ao analisar a inconstitucionalidade de determinada norma, necessariamente deverá o Poder Judiciário avaliar o problema relativo à segurança jurídica da decisão.

Atrelado a essa situação, tem-se que a aplicação de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS (e igualmente de outros tributos), indiscutivelmente afrontaria direitos individuais dos contribuintes, como a proteção da confiança, a livre iniciativa e planejamento empresarial, e, em sua raiz, o direito à propriedade.

Diante de toda a pesquisa realiza, e considerando as variáveis apresentadas no texto, concluímos que toda e qualquer decisão que analisa a inconstitucionalidade de exonerações fiscais, necessariamente, demandará a análise de seus efeitos em virtude da aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, em atenção ao art. 27 da Lei nº 9.868/1999. Para além, e com o objetivo de garantir os direitos individuais dos contribuintes, e, por reflexo, o próprio princípio-garantia da segurança jurídica[118], ao analisar a questão relativa à modulação dos efeitos, deve-se excluir a hipótese de retroação da declaração de inconstitucionalidade, determinando-se a aplicação da decisão para momento futuro.

As proposições teóricas levantadas por essa pesquisa puderam ser razoavelmente testadas, tomando-se como referência as propostas legislativas para solução da concessão unilateral de exonerações fiscais do ICMS.

Atualmente, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei nº 130/2014, de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB-GO), que tem como objetivo convalidar as exonerações fiscais relativas ao ICMS concedidas unilateralmente pelos Estados-membros da federação. Na justificação do projeto de lei, destaca-se a questão da segurança jurídica dos contribuintes que usufruem das exonerações fiscais, variável essa que parece ser a questão central da justificação do projeto.

> O STF entende que a inobservância do disposto na Lei Complementar nº 24, de 1975, acarreta violação ao art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.
> Essa situação vem gerando grande insegurança jurídica não apenas para os entes federados, mas, principalmente, para os contribuintes beneficiados pelos incentivos

[118] Que traz como sua subfunção, lembramos, a proteção da confiança legítima.

> do ICMS, que se veem na iminência de serem cobrados pelos créditos tributários resultantes da invalidação, pelo STF, das normas de concessão das benesses fiscais. (BRASIL, 2014).

A preocupação com a segurança jurídicas dos contribuintes e dos próprios entes federados também se mostra evidente no âmbito do CONFAZ, especialmente em recente acontecimento no qual os Estados-membros da federação celebraram o Convênio nº 70/2014, o qual convalida as exonerações fiscais relativas ao ICMS concedidas unilateralmente pelos entes federados[119].

É possível identificar, portanto, que as ações do Poder Legislativo e dos representantes do Poder Executivo dos Estados-membros convergem no sentido de garantir a segurança jurídica em relação às exonerações fiscais inconstitucionais instituídas pelos entes federados, especialmente em relação aos contribuintes.

Nesse contexto específico, destacamos que inexiste qualquer vício de inconstitucionalidade na opção pela convalidação das exonerações fiscais inconstitucionais. Ao contrário, a argumentação utilizada pelos Poderes da República para sanarem a questão, centra-se exatamente no princípio-garantia da segurança jurídica como elemento interno ao sistema jurídico. Com efeito, ainda que exista justificação com viés econômico ou político, não nos resta dúvida de que a convalidação pretendida pelo Projeto de Lei do Senado nº 130/2014 possui amparo jurídico, exatamente o mesmo que deveria ser sempre utilizado pelo Supremo Tribunal Federal ao analisar a matéria, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Finalmente, e corroborando a perspectiva analisada por esta pesquisa, transcrevemos passagem de Paulo de Barros Carvalho:

> Recentemente, um acontecimento evidenciou a presunção de validade das leis estaduais, ainda que concessivas de benefícios fiscais não ratificados pelo CONFAZ: os Secretários de Fazenda das 27 unidades da Federação firmaram um acordo no âmbito do qual reconhecem a validade retroativa dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Rondônia, Pará e Paraná.
> Com isso, o Conselho Nacional de Política Fazendária conferiu autorização par aos Estados de Rondônia, Pará e Paraná manterem benefícios fiscais que haviam sido concedidos, no passado, sem observância ao procedimento prescrito pela Lei Complementar n. 24/75.

[119] Cláusula primeira: Ficam remitidos e anistiados os créditos tributários do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações, decorrentes de parcela alcançada por benefícios e incentivos, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, concedidos por legislações tributárias estaduais e distrital editadas até a data de publicação deste convênio, sem aprovação do CONFAZ. (BRASIL, 2014).

> Convém registrar que o Supremo tribunal Federal havia reconhecido a inconstitucionalidade de uma série de incentivos fiscais dados pelos Estados de Rondônia, Pará e Paraná, sem a aprovação do CONFAZ. Mas nem por isso estava o Estado de São Paulo, ou qualquer outro Estado destinatário de mercadorias, autorizado a exigir o ICMS que tinha deixado de ser recolhido nesses três Estados. Diante da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, cabia aos Estados de origem das mercadorias efetuarem a cobrança do imposto. Por isso, Rondônia, Pará e Paraná vinham solicitando a concessão de uma espécie de "remissão" que lhes permitisse deixar de cobrar o ICMS retroativo, cujo recolhimento havia sido dispensado em virtude dos benefícios fiscais tidos por inconstitucionais.
>
> Nesse contexto, celebrou-se acordo envolvendo todas as unidades da Federação, autorizando o CONFAZ que os estados de Rondônia, Pará e Paraná não cobrem o ICMS dispensado em virtude de benefícios fiscais concedidos no passado e julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.
>
> Essa medida revela, de forma indiscutível, que o contribuinte não pode ser apenado por ter usufruído um benefício fiscal irregularmente concedido pelo Estado de origem das mercadorias. E, com maior razão, não tem o Estado destinatário das mercadorias competência para exigir o ICMS que havia sido dispensado, nem impor qualquer espécie de sanção relacionada ao assunto. (CARVALHO, 2014, p. 81-82).

Compartilhamos da mesma conclusão apresenta acima, e acrescentamos que, a partir da pesquisa realizada, a convalidação das exonerações fiscais declaradas inconstitucionais possui um fundamento jurídico claro, qual seja, a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, que tem por função, repita-se aqui, a manutenção da autonomia e estabilidade de todo o sistema jurídico.

6. CONCLUSÃO

A caracterização do direito como sistema autopoiético, certamente, é uma das grandes conquistas teóricas do século XX. A capacidade explicativa do arcabouço teórico desenvolvido pro Niklas Luhmann se apresenta fundamental para a compreensão do funcionamento e estabilidade dos sistemas sociais, especialmente o sistema jurídico.

Estamos convictos de que, muito antes de ser uma expressão de justiça, ética ou moral, o sistema jurídico tem a função de controlar as ações humanas a partir da instituição de normas orientadas, em última análise, pelo tempo. A essa afirmativa, pensamos não haver divergência, daí sua validade científica.

Concordamos com Niklas Luhmann ao atribuir ao sistema jurídico a função de garantir expectativas normativas contrafaticamente. Trata-se da gestão do agir em sociedade em função do tempo, é dizer, é função do momento no qual a ação se dará. A partir dessa conclusão, parece também correta a afirmação de que a função, enquanto elemento que estrutura e orienta todo o sistema autopoiético, está refletida em cada um dos elementos que compõe o sistema.

Em outras palavras, a função sistêmica do direito está refletida e cada uma das normas geradas por esse mesmo sistema. É o todo refletido nas partes.

Por outro lado, parece-nos de igual validade jurídica a caracterização e descrição da segurança jurídica elaborada por Heleno Taveira Torres, especialmente ao caracterizá-la como princípio-garantia do sistema jurídico. O mencionado princípio, produto funcional das subfunções de proteção da confiança legítima, certeza do direito e estabilidade sistêmica, cumpre o papel não somente de assegurar a proteção a direitos individuais, mas além, de garantir a autonomia e estabilidade de todo o sistema jurídico. Daí nossa conclusão de que o princípio-garantia da segurança jurídica é, com efeito, a representação positivada da função sistêmica do direito.

Se assim o é, a aplicação do mencionado princípio deve ser realizada a todo momento em que se tome uma decisão jurídica. Essa afirmação, por sua vez, aplica-se às decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, como determina o art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (instituto da "modulação temporal dos efeitos" da decisão jurisdicional). Contudo, pelo estudo realizado, concluímos pela necessidade de alteração da perspectiva jurisprudencial do STF ao tratar a aplicação do

mencionado princípio como excepcionalidade; ao contrário, sua aplicação, por tratar-se de função sistêmica do direito, deve ocorrer permanentemente. Toda decisão jurídica envolve, necessariamente, a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica.

Notadamente em relação à declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS, essa interpretação atribuída ao instituto da modulação dos efeitos torna-se evidente. As exonerações fiscais vinculadas pelos textos normativos, interagem entre si para comporem a regra-matriz de incidência tributária, espécie de norma jurídica que, como programa sistêmico, traz em si refletido o princípio-garantia da segurança jurídica.

Não sem razão a experiência tem mostrado que muitos contribuintes valem-se das exonerações fiscais relativas ao ICMS para planejarem e organizarem suas operações comerciais. Pensar de maneira distinta seria contrariar a estrutura do próprio instituto do tributo, o qual representa, por si, norma de natureza obrigacional.

O ICMS, por seu turno, apesar da competência dos Estados-membros para sua instituição, possui nítido caráter nacional, pelo que tem de ver com as importantes questões ligadas ao pacto federativo, especialmente ao federalismo fiscal. Por esse motivo, dentre outros, o texto constitucional estabeleceu limites aos Estados-membros quanto às hipóteses de concessão unilateral de exonerações relacionadas ao referido imposto.

Pela realização da pesquisa ora proposta, estamos convictos de que a concessão de exonerações fiscais do ICMS de maneira unilateral pelos Estados-membros, se a observância das prescrições contidas na lei Complementar nº 24/1975, são flagrantemente inconstitucionais.

Contudo, com o objetivo de garantir a preservação de direitos dos contribuintes que se valeram das exonerações fiscais, bem como garantir a autonomia e estabilidade de todo o sistema jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dessas exonerações, perpetrada pelo Supremo Tribunal Federal, necessariamente deve levar em consideração a aplicação do princípio-garantia da segurança jurídica, não como uma hipótese excepcional prevista em lei, mas como expressão integral de todo o sistema jurídico.

Em sede conclusiva, afirmamos que a retroação dos efeitos da decisão que declara inconstitucional as exonerações fiscais do ICMS, com efeito *erga omnes*, certamente estabelecerá uma distorção no sistema, frustrando as expectativas dos cidadãos beneficiados pelos dispositivos exonerativos. Com efeito, não é a atribuição de efeitos retroativos que amenizará os malefícios advindos da chamada “guerra fiscal”; ao contrário, tais efeitos serão

suprimidos com mudanças inteligentes na legislação de regência e uma maior atenção ao planejamento e desenvolvimento econômico regional, como vimos no capítulo dois.

Ainda nessa esteira, destacamos situação importante e corriqueira na legislação dos Estados-membros. Não raras vezes, é possível verificar que, após a declaração de inconstitucionalidade de exonerações fiscais do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal, o próprio Estado-membro que editou a legislação viciada volta a fazê-lo, alterando o texto do diploma legal ou estabelecendo outros critérios antes não previstos para a concessão da benesse.

Neste contexto, duas situações devem ser levantadas. A primeira delas, de ordem técnica-processual, centra-se no fato de que o objeto da declaração de inconstitucionalidade é o dispositivo da lei ou ato normativo impugnado, nos termos do art. 3º, I da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, 1999). Portanto, sobrevindo novo diploma legal que venha estabelecer exoneração fiscal inconstitucional, necessariamente nova ação declaratória deverá ser proposta e nova decisão proferida pelo órgão competente.

A segunda, por sua vez, remete ao fato de que os órgãos da Administração Tributária, por força do art. 150, I da Constituição da República de 1988 (BRSIL, 1988) e do art. 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), estão vinculados ao cumprimento estrito da legislação estadual em vigor, devendo atentar para a "interpretação literal" nas hipóteses de exoneração tributária, nos termos do art. 111 também do CTN. Como vimos, não cabe à Administração Tributária, ainda que convicta da inconstitucionalidade de determinada norma, deixar de cumpri-la sob tal fundamento; essa a conclusão acertada a que chegou o Superior Tribunal de Justiça sobre a caso da glosa de créditos do ICMS de operações comerciais beneficiadas por exonerações fiscais inconstitucionais, discutido no capítulo dois.

Além disso, a entrada em vigor de leis tributárias exonerativas implica, necessariamente, em mudanças na relação estabelecida entre o contribuinte e a Administração Tributária; novas informações podem ser solicitadas, instituídas escriturações fiscais especiais etc. Esses deveres unilaterais verificados na relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, devidamente exigidos pelo Poder Público, sugerem uma validade da norma jurídica instituída, o que contribui para a formação da boa-fé objetiva do contribuinte no cumprimento das obrigações[120], ainda que venham com o objetivo de reduzir a carga tributária

[120] Nesse sentido, cf. DERZI, 2009, p. 458-477.

O contribuinte, resguardado pela proteção à boa-fé objetiva depositada nas instituições públicas, que, diga-se, confunde-se em certo ponto o próprio princípio da legalidade na esfera do Direito Público (DERZI, 2009, p. 374), confia na idoneidade da legislação do ente tributante. Com efeito, corromperia toda a lógica do sistema a suposição de que as Pessoas Jurídicas de Direito Público (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) propositalmente instituiriam diplomas normativos inconstitucionais.

Em verdade, a solução da questão acima indicada, longe de prejudicar o cidadão-contribuinte, deveria centrar-se na responsabilidade funcional dos órgãos públicos que editam normas reconhecidamente inconstitucionais, em evidente má-fé e afronta aos princípios que orientam o processo legislativo ou a atividade da Administração Pública. Vigente a lei, até a declaração de inconstitucionalidade, sua aplicação pelos órgãos da Administração Tributária deve ser plena e irrestrita, garantia essa advinda da presunção de constitucionalidade dos diplomas legislativos e do próprio princípio-garantia da segurança jurídica, tendo como seu objeto, nessa hipótese, o princípio da legalidade, tal como foi tratado no capítulo três.

Confirmamos, portanto, a hipótese levantada no capítulo introdutório, a qual orientou todo o desenvolvimento da pesquisa.

Nossa conclusões, inclusive, apresentam-se próximas às ações concretas veiculadas pelos Poderes da República para solucionarem os problemas jurídicos (e também econômicos e políticos) relativos à guerra fiscal do ICMS. Com efeito, o princípio-garantia da segurança jurídica aparece como elemento norteador das iniciativos do Senado Federal (Projeto de Lei Complementar nº 130/2014) e dos representantes do Poder Executivo dos Estados-membros e da União (Convênio CONFAZ nº 70/2014), para convalidar as exonerações fiscais concedidas unilateralmente pelos entes federados, de maneira que não haja prejuízo para o contribuinte-cidadão.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário**. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ARAÚJO, Florivaldo Dutra. **Motivação e controle do ato administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARACHO JUNIOR, José Alfredo de Oliveira. Jurisdição constitucional nos Estados Unidos, na Alemanha e no Brasil In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). **Constituição e crise política.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 206-221.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). **Constituição e crise política.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 97-148.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e constituição.** São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERNARDES, Flávio Couto. Conflito de competência no ICMS: Os convênios, o princípio da legalidade e a reforma tributária. In: BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Tributação sobre o consumo.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 134-149.

BERNARDES, Flávio Couto. **Direito tributário moçambicano.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 462f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto. RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. In: MORAES FILHO, José Filomeno de; MARTINEZ, Regina Célia; ROB FILHO, Ilton Norberto (Coord.). **Teoria do estado e da constituição.** Florianópolis: FUNJAB – CONPEDI/UNINOVE, 2013, p. 426 – 450.

BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Olveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 4º. São Paulo: Dialética, 2000, p. 109-124.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 02 mar. 2014.

BRASIL. Convênio ICMS 70, de 29 de julho de 2014. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de jul. 2014. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2014/cv070_14.htm. Acesso em 13 dez. 2014.

BRASIL. Convênio ICMS nº 133 de 02 de janeiro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jan. 1998. Disponível em: https://www1.fazenda.gov.br/confaz/. Acesso em: 20 out. 2014.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. **Diário Oficial da União,** Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 08 jul. 2014.

BRASIL. Decreto nº 6.759 de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06 fev. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 26 out. 2014.

BRASIL. Decreto nº 7.574 de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 set. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Decreto-lei n º 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 26 out. 2014.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657 de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 09set. 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Guerra Fiscal: governo paulista questiona benefícios de ICMS. **Notícias STF,** Brasília, 02 abr. 2013. Disponível em: http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234827. Acesso em: 02 mar. 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975.Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.**Diário Oficial da União**, Brasília, 09jan. 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 02 mar. 2014.

BRASIL. Lei complementar nº 27 de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09 jan. 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 19 de out. 2014.

BRASIL. Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 16 jul. 2014.

BRASIL. Lei complementar nº 95 de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União,** Brasília, 27 out. 1966, retificado no Diário Oficial da União de 31 de out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 30 mar. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973 Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set.

1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 06 mar. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.**Diário Oficial da União**, Brasília, 11set. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 02 de mar. 2014.

BRASIL. Parecer CFE nº 977 aprovado em 03 de dezembro de 1965. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, nº 30, set./dez. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-24782005000300014. Acesso em: 02 de mar. 2014.

BRASIL. Projeto de lei do Senado Federal nº 130 de 2014. Convalida os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). **Diário do Senado Federal**, Brasília, 17 abr. 2014. Disponível em: http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=148823&tp=1. Acesso em 13 dez. 2014.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 abr. 2012. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825. Acesso em: 25 nov. 2014.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. **Diário Oficial da União,** Brasília, 22 mai. 1989. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm. Acesso em 22 jul. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1117121 / SP. Relatora Ministra ELIANA CALMON. **Diário de Justiça,** Brasília, 29 de out. 2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=920235&sReg=200900908260&sData=20091029&formato=PDF. Acesso em: 14 de jun. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 38041 / MG. Relatora Ministra ELIANA CALMON. Relator para o acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. **Diário de Justiça,** Brasília, 04 de nov. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1232765&num_registro=201201053588&data=20131104&formato=PDF. Acesso em: 30 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2549 / DF. Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. **Diário de Justiça,** Brasília, 30 de set. 2011. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629246. Acesso em 19 de out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3702 / ES. Relator Ministro DIAS TOFFOLI. **Diário de Justiça,** Brasília, 30 de ago. 2011. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626844. Acesso em 1º de out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939 / DF. Relator Ministro SYDNEY SANCHES. **Diário de Justiça,** Brasília, 18 de mar. 1994. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590. Acesso em: 30 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Aprovação da súmula vinculante nº 10, em 18 de junho de 2008. **Diário Oficial da União,** Brasília, 27 jun. 2008. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=10.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes. Acesso em 26 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 22693 / SP. Relator Ministro GILMAR MENDES. **Diário de Justiça,** Brasília, 13 dez. 2010. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617722. Acesso em: 14 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664 / RS. Relator Ministro GILMAR MENDES. **Diário de Justiça,** Brasília, 14 de nov. 2008. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617. Acesso em 14 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 654 de 24 de setembro de 2003. **Diário de Justiça,** Brasília, 09 agosto 2003. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=654.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas. Acesso em: 08 abr. 2014.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e aproteção da confiança do contribuinte.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BRITTO, Demes. O atual cenário da guerra fiscal do ICMS. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v.13, n.77, p.7-20, jan./fev. 2011.

BROCHADO, Mariah. **Direito e ética:** A eticidade do fenômeno jurídico. São Paulo: Landy Editora, 2006.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v.13, n.77 , p.21-45, jan./fev. 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** 23ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico:** Direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Grandra da Silva. **Guerra fiscal:** Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais do âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os "regimes especiais". **Revista dialética de direito tributário,** São Paulo, n. 8, p. 97, mai. 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária.** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **A resposta correta:** Incursões jurídicas e filosóficas sobre as teorias da justiça. Belo Horizonte: Arraes editores, 2011.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate***:* o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário:** Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado.Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e limites da tributação.** vol. II, São Paulo: QuartierLatin do Brasil, 2009b, p. 729-748.

DERZI. Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de inconstitucionalidade.** 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A ciência do direito.** São Paulo: Atlas, 1977.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito:** Técnica, decisão, dominação. 3ª ed.São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Limites da interpretação jurídica. **Revista Brasileira de Filosofia**, São Paulo, ano 58, n. 232, p. 57-77, jan/jun. 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Competência tributária e imunidades dos livros e do papel. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Competência tributária.** Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica.** 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democrática:** Entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. A guerra fiscal e o direito ao crédito de ICMS. In: BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Tributação sobre o consumo.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 151-181.

HINCAPÍE, Grabriel Méndez; RESTREPO, Ricardo Sanín. La constitución encriptada: Nuevas formas de emancipación del poder global.**Revista de Derechos Humanos y EstudiosSociales.** San Luis Potosí, ano IV, nº 8, p. 97-120, jul./dez. 2012.

HORTA, Raul Machado**. Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LUHMANN, Niklas. Communication and society. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on self-reference.** New York: Columbia University Press, 1990. Cap. 5, p. 99-106.

LUHMANN, Niklas. Complexity and meaning. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on self-reference.** New York: Columbia University Press, 1990. Cap. 3, p. 80-85.

LUHMANN, Niklas. **Confianza.** Tradução de Amada Flores.Barcelona: Anthropos; Cidade do México: UniversidadIberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociología. PontificiaUniversidad Católica de Chile, 1996.

LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad.** 2ª ed. Tradução de Javier Torres Nafarrate. México: UniversidadIberoamericana, 2005.

LUHMANN, Niklas. La constituzione come acquisizione evolutiva. In ZAGREBELSKY, Gustavo; PORTINARO, Pier Paolo; LUTHER, Jörg (Orgs.). **Il futuro della Costituzione**. Torino: Einaudi, 1996. p. 83-128.

LUHMANN, Niklas. La economía de lasociedad como sistema autopoiético. Tradução de Hugo Cadenas, **Revista Mad - Universidad de Chile**, Santiago, nº 29, p. 1-25, set. 2013.
LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento.** Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LUHMANN, Niklas. Meaning as basicconcept. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on self-reference.** New York: Columbia University Press, 1990. Cap. 2, p. 21-79.

LUHMANN, Niklas. Operational clousure and structural coupling: The diferentiation of the legal system. **Cardozo Law Review**, New York, vol.13, n. 5, p. 1.419-1.441, March, 1992.

LUHMANN, Niklas. **Social systems.** Tradução: John Bednarz Jr. e Dirk Baecker. Standford: Standford University Press, 1995.

LUHMANN, Niklas. **Sociedad y sistema**: La ambición de la teoría. Tradução de Santiago Lópex Petit e Dorothee Schmitz. Barcelona: EdicionesPaidós Ibérica, 1990.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I.** Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II.** Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

LUHMANN, Niklas. The autopoiesis of social systems. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on self-reference.** New York: Columbia University Press, 1990. Cap. 1, p. 01-20.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas.** 2ª ed. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MATO GROSSO. Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. **Mato Grosso Diário do Executivo,** Cuiabá, 20 mar. 2014. Disponível em: http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/livro.aspx?B=4. Acesso em: 21 de out. 2014.

MATURANA, Humberto R.; VARELA, Francisco J. **A árvore do conhecimento:** As bases biológicas da compreensão humana. Tradução: Humberto Mariotti e Lia Diskin. São Paulo: Palas Athena, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MINAS GERAIS. Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.**Minas Gerais Diário do Executivo,** Belo Horizonte, 14 dez. 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002seco.pdf. Acesso em: 04 mar. 2014.

MINAS GERAIS. Decreto nº 44.757 de 03 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). **Minas Gerais Diário do Executivo,** Belo Horizonte, 04 mar. 2008. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta.pdf. Acesso em: 12 abr. 2014.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. **Minas Gerais Diário do Executivo,** Belo Horizonte, 30 dez. 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm. Acesso em: 06 mar. 2014.

MINAS GERAIS. Resolução de nº 3.166, de 11 de julho de 2001. Veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto. **Minas Gerais Diário do Executivo,** Belo Horizonte, 11 jul. 2001. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2001/rr3166_2001.htm. Acesso em: 30 out. 2014.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Receita do Estado: Evolução da receita geral anual. Belo Horizonte, 2013. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucaoreceita/2012/receitageralanual/pagrecgeral_ano.htm. Acesso em: 11 out. 2013.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica.** 3ªed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

NEVES, Marcelo. Da autopoiese à alopoiese do direito. **Revista Brasileira de Filosofia**, São Paulo, vol. XLII, n. 178, p. 117-141, abr/jun. 1995.

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, 2008.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea.** 2ª ed. São Paulo: Loyola, 2001.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica.** Tradução de LeonidasHegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2007.

POPPER, Karl Raimund. **Lógica das ciências sociais**. Tradução de Estevão de Rezende Martins, Apio Cláudio Muniz Acquerone Filho, Vilma de Oliveira Moraes e Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:** Princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações crítica. Barueri: Manole, 2004.

REALE, Giovanni. **História da filosofia antiga**: Platão e Aristóteles. Vol. II. Tradução de Henrique Cláudio de Lima Vaz e Marcelo Perine. São Paulo: Loyola, 1994.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 27.815 de 24 de janeiro de 2001 Aprova o Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária. **Minas Gerais Diário do Executivo,** Rio de Janeiro, 25 jan. 2001. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-tributaria-basica-navigation/folder0/basicaICMS?_afrLoop=538278681269000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A81630&_adf.ctrl-state=fs0sffo6z_386. Acesso em: 21 de out. 2014.

ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil:** traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

ROCHA, Leonel Severo. Da epistemologia jurídica normativista ao construtivismo sistêmico. In: ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano, CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. Cap. , p. 09-47.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **A Constituição reinventada pela jurisdição constitucional.** Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler. Desacertos no combate à guerra fiscal entre Estados e entre Municípios. In: **Revista brasileira de direito municipal – RBDM,** Belo Horizonte, ano 15, n. 52, p.25-37, abr./jun. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHWARTZ, Germano. A fase pré-autopoiética do sistema luhmanniano. In: ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano, CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. Cap. 2, p. 49-85.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** Conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional.** São Paulo: Malheiros, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TEUBNER, Gunther, **O direito como sistema autopoiético.** Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian, 1989.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário.** Vol I. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:**Metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a Constituição:** Homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.355-375.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. **Revista fórum de direito financeiro e econômico – RFDFE.** Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 57-91, mar./ago. 2012.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VIEIRA, Danilo Jorge. A guerra fiscal no Brasil: Caracterização das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR e RJ. In: MONTEIRO NETO, Aristides (Org.). **Governos estaduais no federalismo brasileiro**: capacidades e limitações governativas em debate. Brasília : Ipea, 2014, p. 145-179.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas e o direito brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2009.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando; GONÇALVES, Guilherme Leite. **Teoria dos sistemas sociais:** Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013.