

*10/11/08*

# DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA

Maria de Fátima Ribeiro

COORDENADORA

Edvaldo Brito

Heleno Taveira Tôres

Eduardo Domingos Bottallo

Luís Eduardo Schoueri

Clélio Chiesa

Maria de Fátima Ribeiro

Octavio Campos Fischer

Frederico de Moura Theophilo

Maria Dionne de Araújo Felipe

Valerio de Oliveira Mazzuoli

2008



## SEGURANÇA JURÍDICA E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

### **Luís Eduardo Schoueri**

Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP; Professor dos cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie; Professor do Departamento de Fundamentos Sociais e Jurídicos da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV; Vice-Presidente do IBDT/USP; Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo; Membro da Academia Paulista de Direito; Advogado em São Paulo.

### **1. Introdução**

A segurança jurídica, de indiscutível relevância no ordenamento jurídico pátrio, possui corolários próprios no âmbito do Direito Tributário. Tal tema foi objeto das palestras e discussões do I Congresso de Direito Tributário de Londrina, realizado entre os dias 30 de agosto a 01 de setembro de 2006, organizado pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina.

Nesse contexto, é relevante notar que, enquanto sobreprincípio da ordem jurídica brasileira, a segurança jurídica irradia-se por todas as vertentes, fazendo refletir-se, na esfera tributária, dentre outros, pelos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Conquanto não pareça mandatária a aproximação unitária do ordenamento jurídico, podendo igualmente ser concebido como pluralista, reconhece-se a necessária busca constante da coerência, exigida para a manutenção da coesão do sistema. Dai decorre, inicialmente, o reconhecimento de que os sobreprincípios da ordem jurídica não se limitam a um ou outro ramo do Direito, espraçando-se por todo o ordenamento. Do mesmo modo, parece acertado que o exame de qualquer de seus ramos não deva deixar de lado conseqüências e reflexos dos demais.

Assim é que a segurança jurídica não apenas produz conseqüências na ordem tributária, mas também na ordem econômica; se na primeira encontramos os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, constatamos que também a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico haverá de assegurar a observância daquele sobreprincípio, a

exigir do Estado coerência e previsibilidade, próprios do planejamento indicativo exigido pelo art. 174 da Constituição Federal.

A constatação de que a lei tributária pode ser veículo introdutor de normas indutoras de comportamento dos particulares traz interessante desafio ao jurista, já que, enquanto a segurança jurídica, em matéria tributária, se reflete na idéia de rigidez, a intervenção do Estado sobre a ordem econômica exige flexibilidade, para que o Estado interventor possa, sempre que necessário, efetuar os ajustes, positivos e negativos, exigidos para manter o Domínio Econômico no rumo prestigiado pelo constituinte.

Constata-se, assim, o paradoxo: de um mesmo sobreprincípio da segurança jurídica decorrem, de um lado, princípios que implicam, em certo grau, rigidez normativa (e assim são, em matéria tributária, os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade) e, de outro lado, encontra-se para a manutenção das diretrizes básicas da ordem econômica, a necessidade de se conferir agilidade aos instrumentos de intervenção do Estado.

Chega-se, assim, ao campo do estudo das normas tributárias indutoras,<sup>1</sup> naquilo que, acertadamente, *Casalta Nabais* denominava o "direito econômico fiscal".<sup>2</sup> É esta, aliás, a proposta que se extrai da concepção pluralista do ordenamento jurídico, já que, como ensina *Ricardo Lobo Torres*, "as relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutua-

mente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômico e tributário". O mestre carioca, referindo-se à "interação dialética entre a Constituição Econômica e a Tributária", ensina que as duas Subconstituições se relacionam sob o ponto de vista dos valores, primeiramente (opção básica pela ordem capitalista condiciona a Constituição Tributária; a disciplina do mercado afirma ou condena a idéia de tributação etc.), estendendo-se a temas que extrapolam a ordem econômica global, atingindo a política fiscal e econômica e ao campo da *policy*, que interessa mais de perto a este estudo: "a intervenção indireta do Estado sobre a economia, por meio de tributos ou outros ingressos, é um assunto de rara complexidade"<sup>3</sup>.

A preocupação do constituinte com o uso das normas tributárias indutoras fica notória quando se têm em conta quatro momentos em que o texto expressamente a elas se refere: art. 146, *a*;<sup>4</sup> art. 150, § 6º;<sup>5</sup> art. 155, § 2º, XII, *g*;<sup>6</sup> e art. 165, § 6º.<sup>7</sup>

Quando se cogita do emprego de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, deixam-se de lado as hipóteses em que o Estado se vale de seu poder diretivo sobre a economia (intervenção por direção), ingressando-se nas hipóteses de intervenção por indução.<sup>8</sup> Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele

1. Para uma análise mais aprofundada do tema, v. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 400.
2. O festejado autor português apontou o deslocamento da extrafiscalidade para o direito econômico, afirmando: "constituindo os impostos extrafiscais e os benefícios fiscais instrumentos de realização da política econômica e social, e não da realização da política fiscal, parece aceitável que integrem o direito econômico e não o direito fiscal. Ou, em termos mais rigorosos, dado tratar-se da utilização de instrumentos fiscais, compreende-se que a extrafiscalidade integre o direito econômico fiscal e não o direito fiscal tout court. Uma integração que, tendo presente as idéias de seleção e flexibilidade, que por via de regra acompanham os instrumentos de política econômica e social, parece ser mesmo inevitável." (NABAIS, José Casalta. A Constituição Fiscal Portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. *Revista de Direito Tributário*, p. 30-49 [39], n. 84, 2005.

3. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 630.
4. "Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."
5. "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo 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, § 2º, XII, *g*."
6. "XII. Cabe à lei complementar: [...] *g* regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."
7. "O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia."
8. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 157-8.

estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. O Estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente.<sup>9</sup>

Ponto relevante da intervenção por indução é que ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe,<sup>10</sup> já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado.<sup>11</sup>

Dentre os diversos desafios que a integração do direito tributário ao direito econômico propicia, cabe investigar as ferramentas que o ordenamento jurídico oferece para a manutenção da segurança jurídica (sobreprincípio), flexibilizando, em certa medida, o primeiro, para encontrar as exigências próprias do segundo.

Campo onde a referida integração se revela urgente – e por isso mesmo contemplada pelo próprio constituinte, como se verá – é o comércio exterior, onde se impõe que sejam relativizadas as tradicionais garantias próprias da ordem tributária, a fim de garantir a intervenção sobre o domínio econômico, quando imposta.

Com efeito, a intervenção do Estado no comércio exterior pode dar-se por quatro modos assim arrolados por *Schüle*: tributos aduaneiros, tratados de comércio, normas cambiais e regras para importação e exportação. Embora teoricamente cada um desses instrumentos pudesse ser contemplado isoladamente, sua atuação conjunta não pode ser negada. Daí o autor referir-se a tais instrumentos como as quatro pernas de uma mesa: não estando perfeitamente ajustadas, ter-se-á a instabi-

9. HENZE, Karl-Otto. *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*. Heidelberg: Winter, 1958, p. 18.

10. Daí serem denominados *Market-Based Incentives* (incentivos baseados no mercado) – cf. JENKINS, Glenn P.; LAMECH, Ranjit. *Green Taxes and Incentive Policies: An International Perspective*. São Francisco: International Center for Economic Growth, 1994, p. 1.

11. FRANKE, Siegfried F. *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*. *Steuer und Wirtschaft*, Colônia, Dr. Otto Schmidt, p. 219, n. 3, 1990.

lidade do próprio objeto. Vê-se, a partir dessa figura, a importância de se contemplar a tributação (aduaneira) no campo da regulação econômica.<sup>12</sup>

## 2. Segurança jurídica e a constituição econômica no direito brasileiro

A inclusão das normas tributárias indutoras como medida de intervenção indireta do Estado sobre o Domínio Econômico impõe a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles seus propulsores. Tais princípios devem ser aplicados em conjunto com aqueles classicamente identificados com as normas tributárias quais feixes que se interceptam na norma tributária indutora, cujo regime jurídico apenas se pode definir a partir da somatória de seus efeitos.

É pródiga em princípios a Constituição Econômica brasileira, cuja disciplina, como alerta *Grau*, ultrapassa o Título VII, compreendendo, fundamentalmente, os preceitos inscritos nos seus arts. 1º, 3º, 7º a 11º, 201, 202, 218 e 219, bem como no 5º, LXXI, 24, I, 37, XIX e XX, 103, § 2º, 149 e 225.<sup>13</sup> Dentro do escopo de compreender a atuação positiva do Estado, importa extrair do texto constitucional qual a Ordem Econômica a ser implementada.

No *caput* do art. 170, declara o constituinte ser fim da Ordem Econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A mesma finalidade da justiça social está presente, também, no art. 193, que versa sobre a “ordem social”, ambos coerentes com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no art. 3º, I e III, onde se insere a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, erradicadas “a pobreza e a marginalização” e reduzidas “as desigualdades sociais e regionais”, tudo a partir do princípio fundamental da República, inserido no inciso III do art. 1º do texto constitucional: “a dignidade da pessoa humana”.

12. SCHÜLE, Adolf. Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. Berlin, Walter de Gruyter, p. 75-112(77), c. 11, 1954.

13. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 215

É assim que se revela, na dicção constitucional, um fim para a ordem econômica. Posto que prestigiada a atividade individual (livre iniciativa e trabalho humano) enquanto meio para atingir aquela finalidade, não se pode deixar de lado os objetivos fundamentais da República.

Tem-se, assim, o vetor da atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna num ambiente de justiça social. O Estado contemplado pela Carta de 1988 não é, pois, neutro. Seguindo a tendência de outros ordenamentos contemporâneos, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado.

Não cabe, no escopo deste estudo, tecer maiores considerações acerca do próprio conceito de justiça social, cujos contornos poderão variar conforme matizes ideológicos e momentos históricos.<sup>14</sup> Certamente, entretanto, encontrar-se-á concordância no sentido de que tal justiça se concretizará a partir da redução das desigualdades sociais e regionais a que se refere o próprio constituinte, dentro de uma ordem jurídica democrática estabelecida pelo Estado Democrático de Direito a que se refere o *caput* do art. 1º. do texto constitucional. Daí poder-se encontrar, a partir dessa finalidade, um primeiro princípio da Ordem Econômica brasileira, que se poderá definir como o Princípio do Estado Social e Democrático de Direito.<sup>15</sup>

Tércio Sampaio Ferraz Júnior dá especial relevo a essa cláusula, que mostra

a passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado "Estado Social". Naquele assinala-se a postura individualista abstrata, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança

14. Sobre o conceito de justiça social na Carta de 1967, com a redação da Emenda n. 1, de 1969, v. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social. *Revista de Direito Público*, p. 233 a 256 (255), n. 57/58, jan.-jun. 1981.

15. Manoel Gonçalves Ferreira Filho critica esta expressão tendo em vista sua origem histórica, que o autor localiza em Elias Ruiz e que representaria um "eufemismo para designar a transição para o socialismo". *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 76.

formal da propriedade privada [...] neste, percebe-se a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo de liberdade, a complexidade de processos e técnicas de atuação do Poder Público, a transformação conseqüente dos sistemas de fiscalização da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação naquilo que a Constituição de 1988 chama de "Estado Democrático de Direito".<sup>16</sup>

Noutras palavras, a passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito implica uma nova conformação da segurança jurídica: enquanto no Estado de Direito, surgido no liberalismo, tinha-se a busca da manutenção do *status quo*, o Estado Democrático de Direito exige uma ordem econômica em evolução rumo a um objetivo traçado pelo constituinte.

É assim que, no Estado de Direito, a segurança jurídica implica imobilidade da ordem jurídica; o Estado Democrático de Direito exige seu constante aperfeiçoamento: no último, a segurança jurídica não está nos meios, mas na finalidade. Esta é que será a constante da ordem jurídica, admitindo-se vicissitudes nos meios, de que apropriados, conforme a conjuntura econômica, para o fim buscado.

Pode-se afirmar, portanto, que o desenho de Estado constante da Constituição de 1988, o chamado "Estado Democrático de Direito", implica uma conformação do princípio da segurança jurídica em que, de um lado, sejam mantidos clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da legalidade, porquanto tal Estado deve se erigir sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão de todos,<sup>17</sup> e, de outro, seja garantida ao Estado a flexibilidade necessária para alcançar a finalidade buscada pela ordem econômica.

Enquanto o pensamento baseado no Estado de Direito valorizará a segurança jurídica concernente à certeza dos direitos, "abrangendo a elaboração, a interpretação e a própria positivação do ordenamento,

16. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de Preços - Tabelamentos Oficiais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, IOB, p. 80-1, jul.-set. 1989.

17. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, p. 42.

penetrando também na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado”,<sup>18</sup> o Estado Social de Direito trará novas cores ao mesmo valor da segurança jurídica, onde se prestigiará não mais a mera manutenção de regras, mas a previsibilidade da atuação do Estado quando da intervenção no domínio econômico, conforme os ditames da ordem econômica firmados pelo constituinte, o que implicará a necessária consistência dessa atuação em relação à própria política econômica adotada.

No campo do comércio exterior, por outro lado, não se pode deixar de lado o compromisso, assumido pelo constituinte por meio do parágrafo único, da busca da integração latino-americana, o que exigirá da política econômica uma atuação voltada à harmonização dentro do Mercosul. Firmados, no seio da comunidade latino-americana, princípios comuns para a atuação do comércio exterior, tornam-se eles vetores da própria política econômica brasileira, condicionando a formulação da tributação do comércio exterior.

### 3. O Princípio da Legalidade e suas mitigações: a necessária conformação da segurança jurídica aos reclamos da ordem econômica

O Princípio da Legalidade surge, no texto constitucional, em duas oportunidades: no art. 5º, II, versando sobre os Direitos e Deveres Individuais e Coletivos e, posteriormente, no art. 150, I, quando já se trata da matéria tributária.

Ao que pode, à primeira vista, parecer uma redundância ou, no mínimo, um excesso de zelo por parte do legislador constituinte – afinal, trata-se da consolidação do mesmo princípio da segurança jurídica – pode-se opor o raciocínio de que, em verdade, os dispositivos referidos não versam sobre o mesmo tema: enquanto o primeiro dispositivo se encontra no âmbito do poder de regular, o último se insere no poder de tributar.

A divisão entre o poder de tributar (*pouvoir législatif*) e o poder de regular (*pouvoir financier*) foi apontada por Ruy Barbosa Nogueira, o

qual já alertava deverem ser estudados em paralelo, mas sem confusão, já que o poder de regular “é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categorias”; ou “o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade”. Ambos os poderes, ensinava o catedrático emérito da Universidade de São Paulo, surgem em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e não de estar em harmonia, sem por isso se confundir: “em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular”.<sup>19</sup> Ao poder de tributar e ao poder de regular também fazia referência Seligman, que os apontava, junto com o poder de punir, como as três formas pelas quais o poder soberano do Estado retira propriedade dos indivíduos.<sup>20</sup>

Confirmando tal distinção, consta-se, no texto constitucional, que enquanto a competência legislativa (*pouvoir législatif*), em geral, se regula pelos arts. 21 e seguintes, houve por bem o Constituinte regular o *pouvoir financier*, confirmando-o a partir do art. 145, para explicitar, no art. 150, I, o Princípio da Legalidade. Ruy Barbosa Nogueira observou este tema quando, tratando do “poder de regular” e do “poder de tributar”, afirmou que “ambos esses poderes, em nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribuição de funções aos agentes de governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema”.<sup>21</sup>

Observada a distinção, importa verificar como opera a legalidade própria do poder de regular, em contrapartida com a legalidade do poder de tributar; vistas ambas, será possível enfrentar o desafio de se conciliarem no campo das normas tributárias indutoras.

Quando se trata da legalidade própria do poder de regular, assume importância o art. 5º, II, do texto constitucional, que assegura que “nin-

19. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo I (verbete). In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977, v. 75, p. 241.

20. SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*. 10. ed. Nova Iorque: The Macmillan Company, 1931 (reprints of Economic Classics. New York: Augustus M. Kelley, 1969), p. 401.

21. NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Op. cit.*, p. 241.

18. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, v. 5, p. 243.

guém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (grifo nosso). Impõe o constituinte, assim, o império da lei enquanto única fonte de imposição aos cidadãos. É a manifestação concreta, no campo dos direitos e garantias individuais, da instituição, no território brasileiro, de um Estado de Direito.

A expressão "em virtude de lei" não é ocasional. Na vigência da Emenda Constitucional n. 1/69, idêntica expressão constante do § 2º do art. 153 motivou o seguinte comentário de Alberto Xavier:

Em virtude de lei é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são "obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa", mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de "execução". Nesses casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criadas "em virtude" desta.<sup>22</sup>

No âmbito do Direito Econômico, essa característica é especialmente relevante, quando se tem em conta que, "devido à natureza profundamente dinâmica da realidade econômica", as leis que versam sobre Direito Econômico "têm de ser dotadas de 'flexibilidade', de 'mobilidade', para corresponderem às modificações e às variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo".<sup>23</sup>

Dai o art. 174 do texto constitucional, discorrendo acerca da intervenção sobre o Domínio Econômico, referir que "o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento" (grifo nosso). Se a intervenção se faz "na forma da lei", significa que não é necessário que cada intervenção concreta se dê por lei; importa, outrossim, que o modo como a intervenção se dará seja disciplinado por lei.

22. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 31.

23. SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4. ed. São Paulo: LTr, 1999, p. 148.

No exemplo do tabelamento de preços, tem-se que a "lei ordinária correspondente 'cria' o órgão 'tabelador'" e lhe "dá autorização para editar as tabelas de preços, as taxas de juros e outros, por meio de 'portarias', 'circulares' e assim por diante. Esses órgãos procedem, portanto, independentemente de nova lei para cada medida posta em prática. Os limites à autoridade delegada são estabelecidos na lei que criou o órgão autorizador, configurando-se sua legalidade. [...] A aplicação da lei, nesse caso, envolve a utilização de 'atos jurídicos' adequados a cada circunstância. [...] O importante em Direito Econômico é que esses atos sempre 'criam', perante terceiros, direitos e obrigações do Estado, ou dos seus organismos".<sup>24</sup> Satta também se refere ao tema, afirmando que "a realidade cambiante impede que o legislador formule hipóteses gerais precisas, a serem meramente interpretadas, reconstruídas pela administração, agindo como órgão executivo; ao contrário, a realidade obriga o legislador a reconhecer uma inevitável liberdade da administração e, pois, a reduzir, por vezes sua própria função a meras instituições de competências, por meio das quais é possível disciplinar a intervenção estatal".<sup>25</sup>

Tem-se, daí, a confirmação de que o Princípio da Legalidade, tal como entendido em matéria de Direito Econômico, exige que a atuação estatal tenha base em lei; não se exige desta, entretanto, que discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada.

A segurança jurídica, em matéria da ordem econômica, encontra sua guarida, de um lado, nos objetivos firmados pelo próprio constituinte e, de outro, nos limites, impostos pela lei, para a atuação do Executivo. Guardados tais limites e objetivos, entretanto, assegura-se a maleabilidade para a atuação do Estado regulador, já que, de outro modo, i.e., se fosse imposta rigidez à própria atuação do Estado, não se asseguraria a

24. *Idem*, p. 150-151

25. No original: "la mutevole realtà impedisce al legislatore di formulare ipotesi generali precise, che l'amministrazione debba soltanto 'riempire', interpretare, ponendosi rispetto ad esse come organo esecutivo: al contrario essa costringe il legislatore a riconoscere un'inevitabile libertà dell'amministrazione e quindi a ridurre talvolta la propria funzione a mere istituzioni di competenza attraverso cui soltanto è possibile disciplinare l'intervento del potere pubblico, genericamente inteso, nella realtà". (SATTA, Filippo. *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*. Pádua: CEDAM, 1969, p. 9-10).

possibilidade de o último se adaptar às novas exigências porventura surgidas da constante mobilidade dos fatores econômicos.<sup>26</sup> A maleabilidade, como insiste *Moncada*, "não significa um enfraquecimento da regra jurídica nestas matérias, mas simplesmente a procura de instrumentos dúcteis e adaptáveis às circunstâncias em ordem a potenciar rápidas alterações e o melhor aproveitamento da disciplina jurídica consagrada. Presidem-lhe poderosas razões de eficácia".<sup>27</sup>

Em suma: a rigidez de meios em um cenário econômico mutante implicaria o desvio das finalidades. Sendo estas prestigiadas constitucionalmente, importa admitir que sejam os meios adaptados para a busca constante da finalidade almejada pelo constituinte. A segurança jurídica, entretanto, exigirá que tais meios sejam, eles próprios, previstos pelo legislador.

Já na matéria tributária, o Princípio da Legalidade surge com a rigidez da regra do art. 150, I, do texto constitucional, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Esta limitação constitucional ao poder de tributar tem sido objeto de estudo dos tributaristas, motivando Sacha Calmon Navarro Coelho a festejar a existência de uma escola, dada a qualidade e quantidade de estudos, já que "os juristas do Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o Princípio da Legalidade da tributação, aprofundando-o e dele extraindo todas as consequências possíveis".<sup>28</sup>

A regra parece clara. Não dispensa, entretanto, algum esclarecimento. Afinal, o que significa "exigir ou aumentar tributo"? É a própria Constituição Federal que dá o caminho para a resposta quando, no art. 146, II, dispõe caber à lei complementar "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

26. *André de Laubadère* aponta que o direito econômico é caracterizado por uma particular busca de maleabilidade, traço este que "se encontra em todos os ramos do direito econômico; devido às características do seu próprio meio, em particular à matéria a que se dirige, o direito econômico aspira a mover-se no quadro de noções, de regras, de teorias menos rígidas, menos categóricas, menos fixas que os outros direitos." (*Direito Público Econômico*. Coimbra: Almedina, 1985, p. 110-111)

27. MONCADA, Luís F. de. *Direito Econômico*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 62.

28. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 296.

Ora, não há dúvida de que a regra da legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. O que já é óbvio pela própria natureza da regra (limita a exigência do tributo ao impor que esta apenas se faça por lei), fica confirmado quando se vê que o art. 150 da Constituição Federal está inserido na Seção II, intitulada *Das limitações do poder de tributar*.

Em matéria tributária, é o Código Tributário Nacional<sup>29</sup> que, em geral, cumpre a referida função de lei complementar. É assim que o art. 97 explicita o conteúdo do Princípio da Legalidade.

Nos termos do art. 97 do Código Tributário Nacional, todos os aspectos da hipótese de incidência tributária devem estar previstos em lei. Optou o legislador complementar pátrio, portanto, por regular o Princípio da Legalidade a partir da reserva absoluta de lei: a totalidade da matéria tributada deve vir regulada exclusivamente por lei, ou por atos com força de lei.

Com base no que se disse acima, constata-se divergirem, essencialmente, a legalidade tributária (*pouvoir financier*) e a legalidade do Direito Econômico (*pouvoir législatif*). Se as normas indutoras se valem do veículo tributário, abre mão o legislador da flexibilidade própria do Direito Econômico, dobrando-se à legalidade tributária.

Considerando-se que nas normas tributárias indutoras tanto o *pouvoir législatif* quanto o *pouvoir financier* estão presentes, cabe ao legislador buscar a compatibilidade entre ambos, tarefa que pode ser realizada por meio da utilização de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados<sup>30</sup> ou ainda pelas mitigações às competências ao poder de tributar.

No contexto da tributação do comércio exterior, o constituinte, enxergando na legalidade tributária um empecilho ao emprego de normas tributárias indutoras, houve por bem inserir, no texto constitucional, mitigação da legalidade, ao admitir que o Executivo, dentro dos limites

29. O Código Tributário Nacional é, formalmente, uma lei, a Lei n. 5.172. Isso se explica porque, na época de sua edição, sequer existia no ordenamento jurídico a figura da "lei complementar", que surgiu anos mais tarde. Entretanto, por sua matéria, a doutrina e a jurisprudência entendem que o CTN é uma lei complementar, somente podendo ser modificada, pois, por outra lei complementar.

30. SCHOUBER, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. p. 242-267.



previstos pela lei, fixasse as alíquotas dos impostos aduaneiros (Imposto de Exportação e Imposto de Importação), dentre outros tributos.<sup>31</sup>

Essa possibilidade encontra paralelo no direito comparado citando-se o caso da Suíça, onde se admite que o legislador conceda ao Executivo "ligar e desligar" a tributação indutora, decidindo sobre sua entrada em vigor ou revogação, bem como sobre a variação de alíquotas.<sup>32</sup>

Note-se que o dispositivo acima referido não dispensa a lei; é a esta que cabe determinar os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá fixar a alíquota dos impostos ali referidos. Por isso, deve-se falar em mitigação da legalidade, não em exceção.

As referidas exceções constitucionais apontam uma *preferência* por parte do Constituinte a que os impostos acima arrolados sejam veículos de introdução de normas tributárias indutoras. Não se trata, outrossim, de mandamento constitucional, já que nada impede que ali convivam normas tributárias arrecadadoras. Não fosse assim (i.e., se descobesse qualquer efeito arrecadatório), não teria sentido o Constituinte haver tratado da repartição das rendas decorrentes daqueles impostos.

Admitir que ato do próprio Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora nos limites da própria lei) foi concessão do Constituinte, motivada pela necessidade de conferir ao Executivo instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. É nessa esfera que se encontra a tributação aduaneira. Ou seja: não foi aleatória a escolha do Constituinte; não agiu ele de modo arbitrário. Buscou, sim, dar importância ao Princípio da Legalidade, apenas o excepcionando na medida em que surtisse a necessidade da introdução de normas tributárias indutoras, para as quais os referidos impostos serviriam de veículos.

31. O art. 153, § 1º, da Constituição Federal dispõe ser *facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (iv) produtos industrializados; e (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. O mesmo se dá com relação à contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, já que o art. 177, § 4º, I, b, do texto constitucional prevê que sua alíquota pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo.*

32. Cf. BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basileia/Stuttgart: Helbing & Lichtenhahn, 1975, p. 123.

Assim, a mudança de alíquota dos impostos acima mencionados será feita pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória.

Cabe, nesse ponto, alertar que a mitigação apontada não se dá sobre todos os tributos que possam afetar o comércio exterior. Ao contrário, ela se dá de modo taxativo e exaustivo, compreendendo apenas os impostos que o constituinte vislumbrou adequados para a introdução de normas tributárias indutoras.

Não há mitigação tácita ao Princípio da Legalidade em matéria tributária. Quando o constituinte assim desejou, ele expressamente previu a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas.

É assim que se deve denunciar a inconstitucionalidade das disposições trazidas por alguns dispositivos da Lei n. 10.865/04, notadamente os §§ 10, 11, 12 e 13 do art. 8º, os quais prevêem algumas hipóteses nas quais as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as importações de determinados produtos seria reduzida a zero. A concessão e possibilidade de utilização desse benefício é, por sua vez, condicionada a regulamentação expedida pelo Poder Executivo. Aqui, arditamente, fixou-se, por lei, ampla base de tributação, deixando-se ao alvitre do Poder Executivo a expedição de atos normativos concedendo benefícios fiscais, em clara investida contra o princípio da segurança jurídica.<sup>33</sup>

Do mesmo modo, tratando-se de campo em que convivem a legalidade tributária e aquela do Poder de Regular, deve-se firmar que a mitigação se dá apenas com referência à alíquota; *todos* os demais aspectos do fato gerador devem estar fixados pela lei, não podendo ser modificados pelo Poder Executivo. Nesse ponto, deve-se notar que a regra da Constituição Federal de 1988 é mais rígida do que a existente no passado, quando também a base de cálculo podia ser fixada pelo Poder Executivo. Isso mostra que, nesse particular, foram superados, porque não recebidos pelo texto de 1988, os arts. 21, 26 e 65 do CTN, na parte em que se referiam à modificação da base de cálculo.

Tratar-se-á, necessariamente, de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Ausente

33. Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. In: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo (Coords.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2004, v. 18, p. 8-9.

qualquer efeito indutor, então necessário será o exame pelo Poder Legislativo.

De qualquer modo, não se pode concordar com que a flexibilização, própria do alteração de alíquotas dos impostos aduaneiros pelo Poder Executivo, reduza o papel do legislador à mera conferência de competências ou limites, como no âmbito do Direito Econômico.

Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, dobra-se o legislador às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o Princípio da Legalidade. A lei, vius-se, já não se apresenta como instrumento rígido, impermeável à realidade social; a mitigação da legalidade permite sua tempestiva adaptação às exigências da realidade econômica. Noutras palavras: a flexibilidade na fixação das alíquotas permite que a legislação molde-se às circunstâncias concretas; a tributação, por outro lado, continuará regida pela lei.

Assim, deve-se buscar a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao Princípio da Legalidade próprio do *pouvoir financier*, e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pouvoir législatif*.<sup>34</sup>

#### 4. O Princípio da Anterioridade e suas exceções

O Princípio da Anterioridade é sucessor, no sistema constitucional brasileiro, do Princípio da Anualidade. Este, por sua vez, tem sua origem confundida com a própria legalidade, concretizando, daí, a autotributação: depois de justificar suas necessidades, o soberano obtinha o consentimento de seus súditos para a cobrança de tributos. Esta, por sua vez, vinculava-se aos gastos consentidos e por isso a autorização apenas era dada para o período a que se referiam os gastos. Daí a origem da vin-

34. "Los partidarios de la política intervencionista se enfrentan por eso con un difícil dilema: se precisa, de un lado, una lucha rápida y eficaz contra los obstáculos que se opongan al desarrollo – cuyo aumento puede poner en peligro la libertad democrática – y ello exige un cierto trasvase de poderes al ejecutivo; pero de otra parte, es innegable que esse aumento de poderes del ejecutivo puede ser origen de abusos que hagan peligrar la libertad y com elo a lo propia democracia." AYALA, José Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. 5. ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho Reunidas, 1989, t. 1, p. 45.

culação do tributo ao orçamento: a autorização legislativa somente valia para o período coberto pelo orçamento, fazendo-se necessária nova autorização a cada novo orçamento.<sup>35</sup> Esta autorização, lembra-se, era para estabelecer uma receita extraordinária, ou seja, para cobrir gastos esporádicos, ocasionais e, por isso, temporários.<sup>36</sup> Concretizava-se, então, o princípio da anualidade.

A primeira vez em que o Princípio da Anualidade apareceu expressamente foi na Constituição Francesa de 1791, segundo a qual "as contribuições públicas serão deliberadas e fixadas a cada ano pelo corpo legislativo e não poderão subsistir além do último dia da sessão subsequente, se não tiverem sido expressamente renovadas".<sup>37</sup>

Em análise histórica, *Aliomar Baleeiro* sustenta que o Princípio da Anualidade esteve sempre presente nos textos constitucionais brasileiros até a Emenda Constitucional n. 18/1965.<sup>38</sup> Não se encontra o referido princípio, entretanto, presente na Constituição de 1988, na qual aparecem, em seu lugar, a anterioridade, seja do ano calendário (art. 150, III, b), seja de noventa dias (arts. 150, III, c, e 195, § 6º).<sup>39</sup>

De sua origem histórica, pouco guardou o Princípio da Anterioridade, hoje limitado a assegurar ao contribuinte um intervalo entre a instituição do tributo e sua incidência, que pode ser de um ano a poucas horas. Nos termos do art. 150, III, b, a lei que institui ou majora o tributo deve estar em vigor no ano-calendário anterior ao de sua incidência. A

35. "Da primitiva necessidade de o Soberano obter o consenso dos corpos representativos para cada exigência de auxílios e contribuições, deriva a limitação da validade das leis fiscais a um ano, ou a necessidade de o Governo ser previamente autorizado, cada ano, a proceder à arrecadação dos tributos". (UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RTJEDUC. 1976, pp. 42-44.)

36. Cf. NOVELLI, Flávio Bauer. O Princípio da Anualidade Tributária. *Revista de Direito Administrativo*. p. 1-41(8), v. 137, jul-set. 1979.

37. No original: "Les contributions publiques seront délibérées et fixées chaque année par le corp législatif et ne pourront subsister au delà du dernier jour de la session suivante, si elles n'ont pas été expressément renouvelées." UCKMAR, Victor. *Op. cit.*, p. 44, n. 35.

38. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001, pp. 52-60.

39. Sacha Calmon Navarro Coelho apresenta interessante estudo sobre a anualidade e sua inexistência no texto de 1988 (*Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. p. 315-319)

lei publicada em 31 de dezembro, portanto, já incidiria sobre fatos que ocorrerem nas primeiras horas do ano seguinte. Embora pífia, trata-se de garantia que não pode ser afastada sequer por emenda constitucional, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal.<sup>40</sup> Para a maioria dos tributos, a referida garantia foi ampliada por meio da Emenda Constitucional n. 42, que assegurou a observância de um intervalo mínimo de noventa dias entre a instituição do tributo e sua exigência (art. 150, III, c, do texto constitucional).

A exigência de um intervalo mínimo entre a instituição ou majoração de um tributo, por um lado, e a necessária agilidade que reclama o Estado interventor, pelo outro, exigiu do constituinte uma solução de compromisso, excepcionando alguns tributos daquela regra. Dentre outros, os impostos aduaneiros (importação e exportação), do mesmo modo como se viu com relação à mitigação do Princípio da Legalidade, ficaram livres da regra da anterioridade porque, consoante se verá abaixo com detalhes, constituindo veículos adequados para a introdução de normas indutoras do comportamento dos agentes econômicos, deveriam oferecer agilidade ao Poder Executivo conforme a mudança do cenário econômico, sem que se esperasse a mudança do ano calendário.<sup>41</sup>

A agilidade, no mais das vezes, se explica por o constituinte haver visto nas espécies tributárias assim excepcionadas veículos adequados à introdução de normas tributárias indutoras. Nesses casos, em lugar de se condicionar a instituição ou aumento de tributo ao ano-calendário, sua conveniência e oportunidade se julgam a partir dos ditames da Ordem Econômica, na qual se inserem. Estendem-se, aqui, as conclusões acima, quando do estudo das exceções constitucionais ao Princípio da Legalidade.<sup>42</sup>

40. Cf. ADIn n. 939-7-DF-medida cautelar (Rel. Min. Sydney Sanches, julg.: 15 de setembro de 1993) D.J.U. de 17 de dezembro de 1993, p. 28067. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Ementa n. 1/7025.

41. No final de 2003, a Emenda Constitucional n. 43 modificou mais uma vez o Princípio da Anterioridade, estendendo o mandamento da observância do intervalo de 90 dias à generalidade dos tributos (com exceções expressas no texto constitucional), em geral cumulado com a observância da anterioridade em relação ao exercício social. Dir-se-á, pois, que, de regra (há exceções constitucionais), para que um tributo seja exigido em um ano, deverá a lei que o instituiu ter sido publicada até o dia 3 de outubro do ano anterior, i.e., 90 dias antes do dia 1º de janeiro.

42. Não só para a introdução de normas tributárias indutoras decidiu o legislador cons-

Descartadas as exceções constitucionais, o emprego de normas tributárias indutoras deverá dobrar-se ao Princípio da Anterioridade quando delas decorrer instituição ou aumento de tributo.

## 5. Justificação das mitigações e exceções na tributação do comércio exterior: a coerência do sistema do direito

A identificação das mitigações ou exceções acima referidas, quanto aos impostos aduaneiros, impõe ao intérprete do Direito uma relevante indagação: por que esses tributos (ao lado de outros também alcançados pelas mesmas mitigações, como o IPI e o IOF) são diferentes, merecendo tratamento excepcional por parte do constituinte?

De imediato, podem ser apontados dois caminhos distintos para a busca da resposta a essa indagação. Em uma primeira aproximação, poder-se-ia alegar que o constituinte simplesmente foi arbitrário e, sem qualquer justificativa, decidiu conferir tal tratamento diferenciado aos impostos aduaneiros. O segundo caminho buscaria justificar essa decisão por meio da identificação da indução econômica como fator de legitimação das mitigações e exceções sob análise.

A alegação da arbitrariedade do constituinte implicaria, necessariamente, a conclusão de que ele legislou de forma incoerente, adotando um regime excepcional que não encontraria particular fundamentação no sistema do Direito brasileiro.

Nesse ponto, inevitável propor uma segunda indagação, relativa à possibilidade de o sistema jurídico, ao apresentar disposições incoerentes entre si, trazer quebras, rupturas em sua estrutura. Seriam elas inaceitáveis para o Direito?

A resposta parece ser negativa. A presença de situações de incoerência, ou até mesmo antinomia, entre as normas jurídicas de um mes-

tuante excepcionar a anterioridade. Também dela estão livres o imposto extraordinário em caso de guerra e os empréstimos compulsórios "para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência" (art. 148, I, da Constituição Federal). A razão da exceção está, claro, na emergência que justifica a própria instituição dos tributos; não necessariamente haverá norma indutora, já que se trata de hipóteses em que o constituinte concebeu a relevância de recursos imediatos para a União. Nada impede, outrossim, que também ali se insiram normas tributárias indutoras, conforme já se discutiu acima.

mo sistema, ainda que criticável, não pode ser considerada como anti-jurídica, imprópria ao Direito. Esse não é um sistema fechado, dotado de plenitude hermética, apresentando diversas zonas de penumbra.<sup>43</sup>

Todavia, condenável é a conduta do intérprete que, em sua tarefa de compreensão da norma jurídica, prefere soluções que tragam inconsistências e incoerências à estrutura sistêmica.

O intérprete deve atuar valendo-se de bom senso, adotando a premissa de que o ordenamento jurídico caracteriza-se como um sistema consistente e coerente. Eventuais quebras que venham a contradizer esta premissa apenas podem apresentar-se como um resultado direto da tarefa de interpretação, nunca como pressuposto dessa.

Pretende-se aqui afirmar que não há obstáculos à constatação, por meio da interpretação sistemática das normas, de que o sistema jurídico revela pontos de contrariedade, incoerência e inconsistência; a tarefa interpretativa é, assim, o meio próprio de alcance de tal constatação, bem como de sua solução.

O que não se pode aceitar é a influência prévia do intérprete que já inicia seu trabalho apoiando-se na idéia de que o sistema é incoerente ou inconsistente. Se adotada esta perigosa premissa, estará o intérprete negando o ponto de partida básico da noção dogmática de sistema jurídico.

De fato, a concepção do ordenamento jurídico como um sistema dotado de unidade e consistência é um pressuposto ideológico que a dogmática do Direito assume prevalentemente.<sup>44</sup>

Eros Roberto Grau, valendo-se da lição de *Jerzy Wróblewski*, aponta que em relação às normas de um sistema jurídico não se pode presumir contradição, o que contrariaria a noção de consistência do sistema. Haveria também a pressuposição de harmonia entre as normas de um sistema, ou seja, de coerência deste.<sup>45</sup>

Pode-se, neste ponto, fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica: o "legislador racional". Trata-se de uma construção

dogmática que não se confunde com o "legislador normativo" (o ato juridicamente competente) nem com o "legislador real" (a vontade que de fato positiva normas); é, em verdade, uma figura intermediária, que funciona como um terceiro metalingüístico, em face da linguagem normativa e da língua da realidade. Dentre as propriedades que caracterizam o legislador racional apontadas por Tércio Sampaio Ferraz Jr. a partir da lição de Santiago Nino, merece destaque a *coerência*.<sup>46</sup>

Prosseguindo em seu raciocínio, o jurista aponta três critérios básicos em virtude dos quais se pode propor, didaticamente, um quadro esquemático dos métodos de interpretação, quais sejam: coerência, consenso e justiça.<sup>47</sup>

No mesmo sentido, *Carlos Maximiliano* afirma que não se presume incompatibilidades nos repositórios jurídicos. Supõe-se que o legislador exprimiu o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de idéias e harmonia, devendo o ordenamento jurídico ser considerado como um todo orgânico, exequível, útil, ligado por uma correlação natural.<sup>48</sup>

Resta claro, desse modo, que a coerência e o bom senso consubstanciam para a tarefa do intérprete do direito premissas básicas e inafastáveis. Ao jurista caberá, sempre, buscar a coerência no sistema, embora cômico de que haverá ocasiões em que essa não será possível; em tais casos, deve o jurista buscar soluções – oferecidas pelas regras estruturais do sistema, inclusive o compromisso – para que a incoerência não leve à ruptura. Assim, por exemplo, Ferraz Júnior, em análise de uma questão jurídica concreta, parte "do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um *articulado de sentido* [...] Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articulado, tornando-a destituída de unidade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbitrio."<sup>49</sup>

43. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 58-66.

44. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 206.

45. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74.

46. Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr. *Op. cit.*, p. 280.

47. *Idem* p. 286.

48. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 335.

49. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e Estudos da constituição de 1988*. São Paulo: Atlas. 1990. p. 59-60.

Assim sendo, não parece correto admitir que o constituinte brasileiro simplesmente decidiu arbitrariamente mitigar os princípios acima referidos quando disciplinou os impostos aduaneiros, já que, na atividade de interpretação, deve-se partir da premissa que o sistema do Direito é coerente. Deve-se, portanto, buscar a fundamentação para a atuação do constituinte em tela.

Com base no que se expôs neste artigo, parece correto afirmar que a mencionada fundamentação, que deve ser adotada como compromisso intérprete, encontra-se nas normas tributárias indutoras, veículos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Em tal contexto, sendo essas normas ao mesmo tempo influenciadas pelos ditames do Direito Tributário e do Direito Econômico, devem estes aplicar-se de um modo que, na medida do possível, busque a coerência, e cuja aplicação leve à coesão, encontrando-se na confluência de ambos as respectivas balizas constitucionais.

Merece nota, neste passo, que a identificação das mitigações aqui referidas, concernentes à tributação do comércio exterior, inserem-se no ordenamento exclusivamente em função das normas tributárias indutoras, não parecendo cabível que possa o Executivo, diante de mera situação de falta de caixa, valer-se do permissivo constitucional para ampliar seus recursos financeiros sem prévio exame do Poder Legislativo.

Sustenta-se tal afirmação na idéia, acima apontada, de que se deve buscar no ordenamento jurídico um sistema, senão unitário, pelo menos coeso, tendendo, daí, à coerência.

Ora, por tudo o que se viu acerca dos princípios da legalidade e da anterioridade em matéria tributária, decorre a busca permanente por parte do constituinte, do controle da atividade do Executivo por meio da lei, em busca da segurança jurídica.

Assim, parece assentado afirmar que o constituinte, admitindo as normas tributárias indutoras na seara dos impostos aduaneiros, não afastou o princípio da segurança jurídica, mas apenas permitiu que se conciliassem algumas de suas feições específicas em matéria tributária com aquelas próprias da regulação da ordem econômica.

Por um lado, no sentido formal, a segurança jurídica se encontra nos limites à atuação do Poder Executivo, já que este apenas poderá modificar as alíquotas dos impostos aduaneiros nos limites da lei.

Materialmente, a segurança jurídica permanece pautando a intervenção do Estado em relação ao comércio exterior por meio das normas tributárias indutoras, porquanto as atuações estatais nesse campo, conforme já se mencionou acima, não podem abrir mão da previsibilidade e da consistência com a política econômica adotada, que se conformará, de um lado, aos ditames da ordem econômica e, de outro, às políticas comuns firmadas no seio do Mercosul.

A flexibilidade que marca a indução tributária em tela permite, apenas e tão somente, modificações de cunho estratégico, buscando a adaptação à realidade dinâmica da ordem econômica. Contudo, as modificações de objetivo da intervenção do Estado sobre o domínio econômico permanecem vedadas, uma vez que as balizas do texto constitucional não podem ser contornadas, por exigência do Princípio da Segurança Jurídica.

Por outro lado, não se pode deixar de lado que a conclusão acima produz o seguinte corolário: ausente o efeito indutor, não cabe afastar a anterioridade ou mitigar a legalidade.

Com efeito, viu-se acima que a mitigação da legalidade e a exceção à anterioridade, longe de implicarem ruptura do sistema, são, antes, sinais de que o legislador constituinte anteviu nos impostos aduaneiros veículos adequados para a introdução de normas tributárias indutoras. Assim, aquela mitigação e aquela exceção são instrumentos para que o Poder Executivo possa, a qualquer tempo e diante das exigências conjunturais, incrementar ou reduzir as alíquotas dos impostos aduaneiros, regulando, destarte, a própria economia.

Separam-se daí situações diversas, com tratamento diverso dado pelo constituinte: em regra, todos os tributos estão sujeitos à legalidade e à anterioridade; excepcionalmente, alguns tributos fogem dessa regra. Tratando-se de exceções a uma regra geral, devem ser compreendidas nos estritos limites que justificam a própria exceção. No caso dos impostos aduaneiros, as exceções se justificam para a introdução imediata de normas indutoras, visando à regulação do comércio exterior. Por conseguinte, não se encontrando a justificação para a exceção – i.e., não havendo que se cogitar de regulação do comércio exterior – não haverá como se justificar o afastamento dos princípios que norteiam a tributação em geral.

## 6. A questão da irretroatividade

Se do Princípio da Legalidade já se tem a ordem de que somente em virtude de uma lei é que surgirá a obrigação tributária, o Princípio da Irretroatividade, em matéria tributária, vem em seu complemento, esclarecendo que a referida lei deve ser anterior ao próprio fato gerador.

Em levantamento efetuado no direito comparado, Klaus Tipke conclui não se poder falar em uma universalidade do princípio da proibição da irretroatividade da lei tributária: segundo o entendimento da corte constitucional da Áustria, inexistente naquele país tal princípio, nada impedindo que o legislador austriaco dê efeito retroativo à exigência tributária, desde que não fira a igualdade; na França, somente se reconhece a irretroatividade da lei penal, sendo o parlamento o *maître de legalité* que expressa a *volonté générale*; na Bélgica tampouco existe uma proibição do efeito retroativo da lei tributária, que é apenas uma *règle du bon sens*; em Luxemburgo também se nega nível constitucional à proibição da retroatividade.<sup>50</sup> À conclusão semelhante chegou Sampaio Dória, depois de estudar os sistemas dos Estados Unidos, Itália, Argentina e França.<sup>51</sup>

No direito alemão, inexistente mandamento constitucional tratando da irretroatividade da lei tributária. Esta decorre de construção jurisprudencial, baseada na proteção jurídica da confiança, assegurada pelo princípio do Estado de Direito. Conforme explica Spanner,<sup>52</sup> desenvolveram-se naquele país as seguintes regras acerca da retroatividade:

- a) não merece proteção jurídica a confiança se o cidadão deveria contar com a possibilidade de a sanção legal vir a surgir;
- b) o cidadão não pode contar com o direito existente se este não é claro ou é contraditório; nesses casos, o legislador deve ter a possibilidade de esclarecer, retroativamente, a situação jurídica;

- c) no caso de uma norma inválida, o legislador pode validá-la retroativamente sem que o cidadão seja surpreendido por isso;
- d) finalmente, motivos determinantes, decorrentes do bem comum, superiores ao mandamento da segurança jurídica podem justificar uma norma retroativa.

Em Portugal, a previsão expressa da irretroatividade tributária apenas foi incorporada ao texto constitucional por meio da reforma de 1997. Até então, a inconstitucionalidade da retroatividade tributária era resultado da aplicação do princípio da segurança jurídica, abrangendo as situações de retroatividade imprópria, autêntica ou falsa.<sup>53</sup>

De fato, resta claro que o tema da irretroatividade passa pela questão da segurança jurídica, porquanto se busca proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente.

Todavia, deve-se reconhecer, conforme adverte José Casalta Nabais, que a proibição de tributos de natureza retroativa não é dotada de alcance verdadeiramente radical, motivo pelo qual não inutiliza o princípio da segurança jurídica no segmento suportado pela ideia de proteção da confiança, o qual está longe de ser totalmente absorvido pelo princípio da irretroatividade.<sup>54</sup>

Em matéria tributária, diante da previsão expressa de irretroatividade, a segurança jurídica deixa de servir de balança na ponderação dos bens jurídicos quando se está diante de um tributo afetado por retroatividade verdadeira, autêntica ou própria, já que a solução estará ditada no texto constitucional, *urbi et orbi*.

A segurança jurídica, contudo, continuará a servir de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, tutelando a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado.<sup>55</sup>

No Direito Brasileiro, vale ressaltar, o Princípio da Irretroatividade diz respeito apenas a situações de irretroatividade própria (fatos geradores passados).

50. TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 179-180.

51. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Do Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: ed. do autor, 1968. p. 123 a 140.

52. SPANNER, Hans. Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung. *Steuer und Wirtschaft*. Colônia, Dr. Otto Schmidt, p. 385-6, a. 7, 1970.

53. NABAIS, José Casalta. A Constituição Fiscal Portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. *Revista de Direito Tributário*, 2005, p. 83-84, n. 84.

54. Cf. NABAIS, José Casalta. *Ibidem*.

55. Cf. NABAIS, José Casalta. *Ibidem*.

No que diz respeito às situações de irretroatividade imprópria (fatos geradores futuros), é possível afirmar, com base nas lições do Direito Comparado, que o Princípio da Segurança Jurídica poderá, em determinadas situações, ser invocado como balança de ponderação dos bens jurídicos afetados.

Mais especificamente, parece assentado admitir que, tendo a norma tributária exclusivamente a função arrecadadora, será possível, em alguns casos de irretroatividade imprópria, alegar que o princípio da segurança jurídica é afetado.

Assim, por exemplo, o caso da tributação pelo Imposto de Renda de vendas ao governo. A legislação tributária permite que a tributação dê-se na medida em que o contribuinte receba as parcelas do pagamento, muito embora a venda tenha sido faturada na contratação em relação ao valor total do bem.<sup>56</sup>

Se no período compreendido entre a contratação da venda e o recebimento das parcelas houver aumento da alíquota do Imposto de Renda, o contribuinte estará sujeito à nova alíquota, não obstante tenha a operação que deu origem à renda sido concretizada em momento anterior. É que, optando o contribuinte pela tributação no momento do recebimento do preço (regime de caixa), submeteu-se, igualmente, ao risco de modificação da alíquota do imposto. Fala-se, no caso, em retroatividade imprópria, já que conquanto a operação que deu origem à renda tenha sido concretizada em momento anterior à majoração da tributação, o fato gerador, propriamente dito, dar-se-á em momento posterior. Nesse caso, não pode o contribuinte, valendo-se do princípio da segurança jurídica, pleitear a tributação anterior.

Quando se versa acerca de normas tributárias indutoras, entretanto, parece que a discussão deve assumir novas cores: a segurança jurídica deve levar em conta igualmente a própria norma tributária indutora. Tendo elas a função de modificar comportamentos do contribuinte, não podem atingir situações sobre as quais o contribuinte já não tem mais qualquer controle ou influência.

Paradigmático parece o caso do Decreto n. 1.343, de 23 de dezembro de 1994, que aumentou a alíquota do imposto de importação de diversos produtos.

Muitos foram os contribuintes que apelaram ao Poder Judiciário alegando retroatividade da norma tributária. Em síntese, os contribuintes alegavam que a majoração deu-se quando contratos já haviam sido firmados, apontando, ainda, que o próprio Executivo sinalizara uma política de redução dos impostos de importação. A jurisprudência firmou-se em sentido contrário aos contribuintes, constatando que o fato gerador do imposto somente se dá com a entrada da mercadoria no território aduaneiro, descabendo, daí, cogitar de desrespeito ao princípio da irretroatividade.<sup>57</sup>

Efetivamente, o princípio da irretroatividade em matéria tributária é expresso ao vedar a tributação de fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que instituiu ou aumentou o tributo. Ora, tendo em vista que as mercadorias em questão ainda não haviam ingressado no território aduaneiro, descabido seria falar em irretroatividade.

Tem-se, no caso, a evidência de que o sentimento de segurança jurídica vai além da mera irretroatividade da lei tributária, conforme apontado por Casalta Nabais. Vê-se situação em que os contribuintes, baseados em claros sinais dados pelo Poder Executivo, firmaram contratos e empenharam recursos financeiros; a mudança de alíquotas deu-se subitamente e em sentido contrário aos sinais dados pelo Executivo.

Outra poderia ter sido a solução, tivesse sido ponderada a natureza da norma que majorou o tributo, quando se revelaria norma tributária indutora, visando a inibir a importação de diversos produtos, dada a precária situação da balança de pagamentos do País. Ora, nesse caso, a norma somente poderia atingir aqueles contribuintes cujo comportamento pudesse ser influenciado por ela.

Tratando-se de mercadoria já adquirida e embarcada, objeto de contrato firme e irretroatível, a decisão do importador já não mais poderia ser influenciada pelo incremento da carga tributária. Nesse sentido, já não poderia subsistir a norma tributária indutora, porque nada induziria. Ausente o efeito indutor da norma, no caso concreto, então caberia

56. Cf. art. 409 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99).

57. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Importação: Alíquotas: Majoração por ato executivo. Motivação. Ato. Imposto de importação: Fato gerador. C.F., art. 150, III, *a*, e art. 153, 1. RE 225.602. Recorrente: União Federal. Recorrido: Destilataria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. *juiz.*: 25 de novembro de 1998. In: *Diário da Justiça*, n. 68, 06 de abril de 2001.

a observância das garantias constitucionais próprias das normas meramente arrecadadoras, como a anterioridade.

Ainda o reconhecimento do efeito indutor da norma tributária exigiria que o princípio da segurança jurídica, em sua vertente própria do Direito Econômico, fosse observado, para que se denunciasse a intervenção do Executivo em sentido contrário à política econômica por ele firmada.

Noutras palavras, reduzindo-se a discussão à mera irretroatividade da lei tributária, decidiram os tribunais pela constitucionalidade do aumento das alíquotas do imposto de importação. Fosse constatada a aplicação concomitante dos princípios da ordem econômica, então a mesma segurança jurídica que inspirou aquela irretroatividade tomaria novas cores, encontrando fundamentação jurídica a vedação do aumento súbito das alíquotas, contrário à própria política governamental.

Claro está que a análise sob a vertente do Direito Econômico não implicaria, de imediato, a inconstitucionalidade do aumento já que caberia ao julgador examinar se, de fato, havia elementos suficientes para gerar a expectativa do particular quanto ao comportamento futuro da Administração. O tema do direito à previsibilidade é caro aos estudiosos do Direito Econômico, que, conforme *Von Simson*, confirmam ter o particular o direito de esperar que a Administração mantenha coerência na introdução de suas medidas interventivas e, em especial, que a Administração se mantenha nos limites que ela mesma se impôs, assegurando-se, daí, a segurança jurídica.<sup>58</sup> O mesmo autor alerta, entretanto, que tal direito deve ser visto com cautela, já que é própria da idéia de planejamento sua revisão periódica, não podendo daí o particular dizer-se surpreendido na hipótese de uma reavaliação do plano implicar correção de rumos. Caberá, então, ver a força indicativa da própria intervenção sobre o domínio econômico para, caso-a-caso, decidir-se acerca do direito do particular à manutenção das regras vigentes: a regra de ouro parece ser investigar até que ponto a administração deixou sinais de que haveria risco de mudança de direção, por um lado e, por outro, o quanto a administração induziu o particular a assumir custos no interesse público,

tendo em vista os rumos indicados pelo planejamento.<sup>59</sup> De qualquer modo, não se afasta que a análise, sob o prisma do Direito Econômico, oferece novas cores à questão do aumento da alíquota do imposto de importação.

Tal raciocínio deve ser estendido, também, à norma tributária indutora que seja benéfica ao contribuinte: nenhum sentido se pode encontrar na aplicação retroativa de um incentivo fiscal; se o contribuinte já incorreu na hipótese desejada pelo legislador, sem que a tanto fosse movido pelo incentivo fiscal, a concessão deste configura privilégio odioso, se não justificada por outro fundamento constitucionalmente válido (por exemplo: concede-se um benefício retroativo não para incentivar o próprio beneficiado, mas para que outros contribuintes se vejam motivados a idêntica atitude). Ter-se-á o "efeito-carona", decorrente da aplicação retroativa da norma tributária indutora de caráter benéfico.<sup>60</sup>

## 7. Conclusão

Pelos argumentos acima expostos, parece correto concluir que a expressão da necessidade de segurança jurídica nas relações tributárias pode ser identificada, destacadamente, na previsão de normas expressas de proteção da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Quando da análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a tributação do comércio exterior, nota-se que o constituinte houve por bem mitigar o Princípio da Legalidade e excepcionar o da anterioridade, no que diz respeito à fixação das alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação.

A motivação da concessão, pelo constituinte, da fixação das alíquotas desses imposto ao Poder Executivo foi a necessidade de conferir-lhe instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, por meio do veículo das normas tributárias indutoras. Não foi, portanto, aleatória ou arbitrária a escolha do constituinte, mas inserida no contexto das balizas da referida intervenção.

59. *Idem*, p. 420.

60. A concessão dos benefícios fiscais permite que os contribuintes tenham ganhos extraordinários, por algo que eles já fariam ainda que não gozassem dos incentivos, aplicando-se o "efeito carona" (*Mitnahmeeffekt – free rider*).

58. SIMSON, Werner von. *Planänderung als Rechtsproblem*, In: KAISER, Joseph H. (Org.) *Planung I*. Baden-Baden: Nomos. 1965. p. 405-22 (405).



A admissão das normas tributárias indutoras na seara dos impostos aduaneiros não implica o afastamento do princípio da segurança jurídica, mas apenas sua conciliação com seus reflexos na ordem econômica.

Nesse cenário é que deve ser buscado o delicado equilíbrio entre a segurança jurídica, a tributação do comércio exterior e os princípios da Ordem Econômica que demandam agilidade e versatilidade.

## ISS – A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NA DEMARCAÇÃO DA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA

**Clélio Chiesa**

Advogado

Mestre e Doutor pela PUC/SP

Professor de graduação e pós-graduação em Direito Tributário

### 1. Introdução

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro é estruturado de forma descentralizada, ou seja, todas as pessoas políticas têm competência para legislar sobre a matéria tributária. Na difícil tarefa de delinear o campo de atuação de cada uma das pessoas políticas, o legislador constituinte, visando evitar interferências indevidas de umas nas outras, optou por tracejar, na própria Constituição, o âmbito de atuação cada um dos entes federativos.

Ocorre, entretanto, que, não obstante ter demarcado na própria Constituição o âmbito de atuação de cada uma das pessoas políticas, atribuiu especial competência ao Congresso Nacional para dispor sobre normas gerais de direito tributário, deixando de especificar de modo preciso o conteúdo e alcance das referidas normas. Tal fato, como é consabido, tem gerado sérios problemas para a operacionalidade do sistema.

No tocante ao Imposto sobre Serviços – ISS, essa indefinição é ainda maior, tendo sido, ao longo dos anos, fonte de inúmeros problemas, reavivados agora com a edição da Lei Complementar n. 116/03.

Destarte, a proposta desse trabalho é retomar a análise do tema à luz da nova lei complementar.

### 2. Repartição da competência tributária

Os Estados podem organizar-se das mais variadas formas, sendo mais comuns as de estado unitário e federativo.<sup>1</sup> O estado unitário

1. A palavra Estado, salienta Giorgio Balladore Pallieri, "pode ser entendida num sentido vago e genérico, de modo a compreender qualquer forma de convivência política dos homens, desde as hordas bárbaras à pólis grega, ao império romano e às