

RAFAEL ZANARDO TAGLIARI

**REGRAS DE TRANSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
previsibilidade e graduabilidade na mudança de normas tributárias como
exigências de segurança jurídica**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2023

RAFAEL ZANARDO TAGLIARI

**REGRAS DE TRANSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
previsibilidade e graduabilidade na mudança de normas tributárias como
exigências de segurança jurídica**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2023

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Tagliari, Rafael Zanardo

Regras de Transição no Direito Tributário Brasileiro : previsibilidade e graduabilidade na mudança de normas tributárias como exigências de segurança jurídica ; Rafael Zanardo Tagliari ; orientador Humberto Bergmann Ávila -- São Paulo, 2023.

143

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2023.

1. Direito Tributário. 2. Regras de Transição. 3. Segurança Jurídica. 4. Continuidade Normativa. I. Ávila, Humberto Bergmann, orient. II. Título.

Nome: TAGLIARI, Rafael Zanardo.

Título: REGRAS DE TRANSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
previsibilidade e graduabilidade na mudança de normas tributárias como exigências de
segurança jurídica

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção
do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora:

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Solange (*in memoriam*), ao meu pai, Luiz Antonio, e à minha irmã, Nicole, por tudo, desde sempre.

À Mariana, por todo apoio, amor e carinho, fundamentais nos momentos mais intensos e desafiadores do mestrado.

Ao meu grande amigo e sócio, Arthur Bedin, pela parceria para discussão de pontos deste trabalho e pela compreensão nos momentos de ausência no dia a dia do escritório.

Ao professor Humberto Ávila, pela inspiração que fornece e pelos caminhos que abre com suas ideias e seus trabalhos, bem como pela extraordinária oportunidade que me conferiu de cursar, sob sua orientação, o mestrado junto à Universidade de São Paulo.

A todos os colegas com quem tive o privilégio de conviver e aprender no decorrer do curso, especialmente aos amigos Fernando Mariath Rechia, Francisco Lisboa Moreira, Gabriel Spiller, Luniza Carvalho do Nascimento, Marcos Vinicius Paiva, Omar Freire, Pedro Brito e Rinaldo Braga, pela parceria e aprendizado nas monitorias semanais junto às turmas de graduação.

Por fim, a todos os professores e professoras que, com suas ideias e seu trabalho, influenciaram aquilo que penso sobre o Direito em geral e sobre o Direito Tributário em particular.

“Mantenha-se no agora, no aqui, pelo qual todo o futuro mergulha para o passado.” (James Joyce, *Ulysses*).

“De notar-se, ademais, que há sempre continuidade na vida jurídica, compondo-se o passado com o presente, e mesmo antecipando o futuro. O direito, consoante já salientamos, constitui mesmo um elemento fundamental de continuidade social.” (CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 153).

RESUMO

TAGLIARI, Rafael Zanardo. REGRAS DE TRANSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: previsibilidade e graduabilidade na mudança de normas tributárias como exigências de segurança jurídica. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

É objeto deste trabalho analisar o emprego de regras de transição como instrumento de segurança jurídica, no contexto do Direito Tributário brasileiro. Investiga-se, no primeiro capítulo, o princípio da segurança jurídica tal qual formatado pela Constituição Federal de 1988, com destaque à exigência de continuidade normativa para a qual pode ser necessário estabelecer regras de transição quando operadas modificações normativas bruscas ou drásticas. No segundo capítulo, o trabalho investiga o que são e para que servem as regras de transição, verificando como e sob quais critérios devem ser formatadas, a quem devem ser dirigidas e por quem devem ser estabelecidas, sendo destacadas decisões do Supremo Tribunal Federal, que reconhecem a relevância das regras de transição para resguardo da segurança jurídica e a possibilidade de o Poder Judiciário apreciar sua necessidade e a adequação de sua formatação. No terceiro capítulo, a partir do modo como estabelecidos os mecanismos de segurança jurídico-tributária na Constituição, o trabalho busca estabelecer critérios para reconhecimento de mudanças normativas tributárias bruscas ou drásticas. Mudanças tributárias bruscas são aquelas que agravam retrospectivamente as obrigações tributárias impostas aos contribuintes, e mudanças tributárias drásticas são aquelas que, mesmo com efeitos exclusivamente prospectivos, agravam em intensidade excessiva as obrigações tributárias relativamente às previstas anteriormente à modificação. Cada uma reclama o estabelecimento de regras de transição em modalidade capaz de conferir previsibilidade aos contribuintes ou graduabilidade na mudança, a depender dos efeitos produzidos pela modificação. Diante disso, verifica-se o acerto das críticas ao art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB que, aplicável ao Direito Tributário, não deve ser interpretado como única hipótese para estabelecimento de regras de transição diante de mudanças normativas tributárias bruscas ou drásticas, sob pena de restrição indevida do grupo de casos, nos quais necessário estabelecê-las por força do princípio da segurança jurídica.

Palavras-chave: Segurança Jurídica. Regras de Transição. Direito Tributário. Mudança Tributária Brusca. Mudança Tributária Drástica.

ABSTRACT

TAGLIARI, Rafael Zanardo. TRANSITIONAL RULES IN BRAZILIAN TAX LAW: predictability and graduability in changing tax rules as requirements for legal certainty. 2023. Dissertation (Master's in Law) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2023.

The purpose of this work is to analyze the use of transitional rules as an instrument of legal certainty, in the context of Brazilian Tax Law. In the first chapter, the principle of legal certainty as formatted by the Federal Constitution of 1988 is investigated, with emphasis on the requirement for normative continuity for which it may be necessary to establish transitional rules when sudden or drastic normative changes are made. In the second chapter, the work investigates what transitional rules are and what they are for, verifying how and under what criteria they should be formatted, to whom they should be addressed and by whom they should be established, highlighting decisions of the Brazilian Supreme Court recognizing the relevance of transitional rules to safeguard legal certainty and the possibility for the Judiciary to assess their need and adequacy. In the third chapter, based on the way in which the legal certainty mechanisms are established specifically in tax law context by the Constitution, the work seeks to establish criteria for recognizing sudden or drastic changes in tax norms. Sudden changes in tax norms are those that retrospectively aggravate the tax obligations imposed on taxpayers, and drastic tax changes are those that, even producing exclusively prospective effects, excessively aggravate tax obligations in relation to those established in law prior to the change. Each demands the establishment of transitional rules in a modality capable of providing taxpayers with predictability or graduability in the change, depending on the effects produced by the modification. In view of this, are correct the critics of article 23 of the Introduction to the Standards of Brazilian Law (LINDB) statute which, applicable to Tax Law, should not be interpreted as the only hypothesis for establishing transitional rules in the face of sudden or drastic changes in tax norms, under risk of undue restriction of the group of cases in which it is necessary to establish them due to legal certainty requirements.

Keywords: Legal Certainty. Transitional Rules. Tax Law. Sudden Tax Change. Drastic Tax Change.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
MP	Medida Provisória
PIS/COFINS	Programa de Integração Social / Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
RE	Recurso Extraordinário
Reintegra	Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	SEGURANÇA JURÍDICA E SUA DIMENSÃO DE CALCULABILIDADE: A GARANTIA DE CONTINUIDADE NORMATIVA NA TRANSIÇÃO DO PRESENTE AO FUTURO...	15
1.1	A segurança jurídica como princípio e seus fundamentos na Constituição Federal de 1988.....	20
1.2	O princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade: o problema da mudança do Direito para o futuro no contexto da consolidação de normas e posições jurídicas no presente.....	28
1.3	A continuidade normativa como garantia de transição orientada e suave do presente ao futuro.....	33
2	AS REGRAS DE TRANSIÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTINUIDADE NORMATIVA.....	38
2.1	Regras de transição para quê?.....	40
2.2	Regras de transição com base em quê?.....	50
2.3	Regras de transição por quem?.....	56
2.4	Regras de transição para quem?.....	62
2.5	O que são e para que servem as regras de transição.....	67
3	O EMPREGO DE REGRAS DE TRANSIÇÃO PARA GARANTIA DE CONTINUIDADE NORMATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	70
3.1	A segurança jurídico-tributária na Constituição Federal de 1988 e os mecanismos de proteção aos direitos dos contribuintes.....	70
3.2	A modificação de normas tributárias e os efeitos bruscos ou drásticos sobre os contribuintes.....	75
3.2.1	Mudança normativa tributária brusca.....	76
3.2.2	Regras de transição em caso de mudança normativa tributária brusca....	87
3.2.2.1	Regras de transição nos casos de mudança superveniente a parte do fato jurídico-tributário.....	89
3.2.2.2	Regras de transição nos casos de mudança superveniente à causa do fato	

	jurídico-tributário.....	93
3.2.3	Regras de transição, mudança normativa tributária brusca e proibição de arbitrariedade.....	96
3.2.4	Mudança normativa tributária drástica.....	97
3.2.5	Regras de transição em caso de mudança normativa tributária drástica.....	111
3.2.5.1	Regras de transição nos casos de mudança tributária drástica sob perspectiva objetiva.....	112
3.2.5.2	Regras de transição nos casos de mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva.....	114
3.3	Mudanças normativas tributárias, regras de transição e o art. 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB).....	122
	CONCLUSÕES.....	125
	REFERÊNCIAS.....	139

INTRODUÇÃO

É objeto deste trabalho a análise, especificamente no campo do Direito Tributário brasileiro, do emprego de regras de transição como instrumento de continuidade normativa no contexto de modificação de normas jurídicas, seja ela levada a efeito por alteração dos enunciados vigentes no ordenamento jurídico, seja a operada por modificação do significado normativo a eles atribuído na atividade de interpretação e aplicação do Direito.

O tema das regras de transição tem suscitado discussões em razão da inserção do art. 23 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-Lei nº 4.657/42) por força da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, dispositivo inserido na LINDB em contexto de reforma legislativa promovida com o intuito declarado de reforçar a segurança jurídica¹, reforço para o qual o emprego de regras de transição foi tido por relevante².

Mas, ainda que também seja aqui analisado, este não é um trabalho sobre o art. 23 da LINDB – o tema das regras de transição o antecede, além de extrapolar em muito o seu campo específico (e relativamente restrito, como se verá) de aplicação.

Isso porque o tema está fundamentalmente relacionado à realização do estado de coisas exigido pelo princípio da segurança jurídica, elemento estrutural da própria noção de Estado de Direito e norma jurídica indubitavelmente estabelecida no texto da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Mais especificamente, as regras de transição promovem segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade assegurando *segurança de transição do presente ao futuro* – segurança jurídica em perspectiva dinâmica, portanto, calcada não na imobilidade, mas na exigência de “ordenação do movimento”³.

Não se tratando de aferir *se* a mudança é possível, mas de pressupor que ela pode ocorrer e, a partir disso, definir *como* ela deve se operar, se apresentam as regras de transição como instrumento para garantia de continuidade normativa: criam “pontes de segurança jurídica” entre as posições normativas do presente e do futuro⁴, viabilizando “segurança rítmica” na

¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 17.

² SUNDFELD, Carlos Ari. A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro e sua Renovação. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 35.

³ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 9ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 186.

⁴ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB*. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 14.

mudanças normativas mediante suavização dos impactos produzidos naqueles sujeitos por elas atingidos⁵.

Estabelecida essa relação, o objetivo fundamental deste trabalho consiste em investigar, especificamente no campo do Direito Tributário brasileiro, quando as regras de transição devem ser estabelecidas como instrumento para manutenção de segurança jurídica e de que modo elas se revelam capazes de garantir continuidade normativa diante de mudanças normativas tributárias.

Para que o tema possa ser devidamente compreendido, sua análise está seccionada em três partes.

Na primeira parte, é preciso responder à seguinte pergunta: *por que estabelecer regras de transição?* Para que seja possível fazê-lo, é preciso investigar os fundamentos normativos nos quais assentada a sua utilização – e é incontornável, nesse sentido, que sejam estabelecidas premissas relativamente ao princípio da segurança jurídica.

Trata-se de norma jurídica que exige “um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade”⁶ – é necessário que aqueles sujeitos ao Direito possam *conhecer* as consequências jurídicas que o ordenamento estabelece aos atos ou fatos que os envolvem e *confiar* que serão elas (e não outras) as efetivamente aplicadas, além de serem capazes de *calcular* com razoável precisão como eventuais mudanças no cenário jurídico-normativo podem impactá-los.

A promoção de segurança jurídica especificamente em sua dimensão de calculabilidade, por sua vez, exige *continuidade normativa*, o que significa admitir que a mudança do Direito vigente, apesar de contingência inafastável, não deve permitir que se atinja de modo abrupto ou inesperado os que estejam a ela submetidos⁷.

As regras de transição são instrumento que surge exatamente para suavizar a intensidade dos efeitos que a mudança normativa pode gerar, assegurando “um adequado sistema de amortecimento jurídico”⁸ dos impactos gerados pela modificação.

Mas, admitida a necessidade de seu emprego como instrumento de conformação do processo de mudança entre as posições jurídico-normativas do presente e do futuro à exigência de continuidade normativa, surge a pergunta: *como e com base em que estabelecer regras de*

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645.

⁶ *Op.cit.*, p. 130.

⁷ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 50.

⁸ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança*: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 286.

transição?

Trata-se de questão reconhecidamente complexa⁹, que impõe dificuldades que vão desde analisar quais formas podem assumir as regras de transição, passando por definir quais critérios devem ser considerados no seu estabelecimento.

Nas dobras dessas questões se revela outra, cuja resposta também é fundamental à adequada compreensão da matéria: *por quem devem ser estabelecidas e para quem estabelecer regras de transição?*

Trata-se de saber, de um lado, a quem cabe estabelecer regras de transição no contexto da separação de Poderes – quando Legislativo, Executivo e Judiciário devem estabelecer regras de transição, considerando o exigido de cada um em termos de promoção de continuidade normativa¹⁰ – e, por outro, quem pode demandá-las em seu favor quando alterado o curso do fluxo jurídico-normativo aplicável a si¹¹.

É em torno dessas perguntas que gravita a investigação conduzida na segunda parte do trabalho.

Devidamente compreendidos os fundamentos do emprego das regras de transição e os contornos gerais para seu estabelecimento, a investigação desemboca na sua terceira parte: a proposição de critérios e parâmetros para estabelecê-las no contexto específico do Direito Tributário brasileiro, consideradas as peculiaridades que a matéria impõe.

A pergunta a ser respondida, cuja solução é o objetivo central deste trabalho e o seu maior desafio, é a seguinte: *quando e sob quais critérios devem ser estabelecidas regras de transição no Direito Tributário brasileiro?*

Antes de qualquer coisa, é fundamental estabelecer que o princípio da segurança jurídica é especialmente reforçado pelo texto da Constituição Federal de 1988 quando se trata de Direito Tributário, sobretudo pela existência de disposições setoriais específicas que conferem especial densidade à segurança jurídica em matéria tributária e pelo fato de o *caput* do art. 150 da Constituição, o epicentro desse conjunto de disposições, prever que as limitações ao poder de tributar ali previstas não excluem “outras garantias asseguradas ao contribuinte”, criando uma válvula de abertura a mecanismos de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes que possibilita a construção de outras normas além daquelas ali expressas¹² – inclusive regras de

⁹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 214.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646/647.

¹¹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 54/55.

¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 161/163.

transição como instrumentos de continuidade normativa tributária.

Mas, mesmo reconhecida essa possibilidade, permanece a questão fundamental: como estabelecer quando uma mudança normativa tributária reclama o emprego de regras de transição e, constatada essa necessidade, sob qual formatação se revelam efetivamente capazes de suavizar o ritmo da mudança?

A busca de resposta a essas questões permitirá, em conclusão, propor critérios e parâmetros para orientar a formatação de regras de transição no âmbito do Direito Tributário brasileiro – ainda que não seja possível esgotá-los.

Desse modo, espera-se que a investigação aqui levada a efeito seja capaz de, no contexto específico do Direito Tributário brasileiro, contribuir com um aspecto específico – a continuidade normativa – de um tema mais amplo – a segurança jurídica – cuja importância, proporcional à sua complexidade, justifica o esforço científico fundamental aqui empreendido: buscar critérios e parâmetros intersubjetivamente controláveis para a construção de medidas de transição que preservem os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes em cenário de mudança normativa tributária.

1 SEGURANÇA JURÍDICA E SUA DIMENSÃO DE CALCULABILIDADE: A GARANTIA DE CONTINUIDADE NORMATIVA NA TRANSIÇÃO DO PRESENTE AO FUTURO.

Nada é permanente, exceto a mudança. A máxima é atribuída ao filósofo pré-socrático Heráclito, cujo pensamento teria sempre gravitado em torno da ideia de que nada na natureza permanece, tudo tende a mudar, a se movimentar – exceto o próprio movimento de mudança, invariavelmente presente.

A ideia, ainda que forjada em contexto diverso, é aplicável também ao Direito enquanto mecanismo de regulação de condutas. A crescente complexidade das relações sobre as quais versa e o dinamismo que assumem pressionam por constantes ajustes no arcabouço jurídico vigente, levados a efeito por meio da modificação dos textos legais ou mesmo por alterações do significado normativo a eles atribuído pela atividade de interpretação e aplicação das normas a casos concretos.

Mas há no Direito uma característica fundamental, que não pode ser ignorada: a sua capacidade de *regular o seu próprio processo de mudança* por meio de disposições que não versam sobre as condutas regradadas, mas sobre quando, como e sob quais condições essas normas de conduta podem ser criadas, modificadas ou extintas¹³.

Mais do que uma característica, como destaca Raz, se trata de uma das virtudes do Estado de Direito na medida em que confere relativa estabilidade à lei e, assim, permite aos indivíduos que orientem e planejem suas ações conscientes das consequências atribuídas a elas pelo Direito vigente. Essa propriedade se torna fundamental para que o exercício do poder não se resuma ao arbítrio daqueles que o exercem, evitando que as normas vigentes sejam livremente alteradas e manipuladas de acordo com seus interesses¹⁴.

Um Estado de Direito não arbitrário requer respeito às escolhas dos indivíduos quanto a seu modo de vida e seus objetivos de curto e longo prazo, o que, por sua vez, está intimamente relacionado à manutenção de relativa estabilidade do Direito vigente, que passa a consistir base segura para que tais escolhas e planos possam ser desenvolvidos e, em última instância, haja respeito à dignidade humana enquanto reconhecimento do direito de qualquer pessoa a se desenvolver autonomamente¹⁵.

¹³ HART, H. L. A. *The Concept of Law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 95/96.

¹⁴ RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 214/215 e 219.

¹⁵ *Op.cit.*, p. 220/221.

Sendo assim, o modo como o poder estatal é exercido por meio do Direito se torna um componente efetivo do processo de escolha, pelos indivíduos, daquilo que pode ser “realisticamente perseguido e consumado”, razão pela qual a capacidade de conhecer as consequências jurídicas dessas escolhas é condição necessária de respeito à sua autonomia¹⁶.

Em suma, na síntese precisa de Ataliba, o Direito é “por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança” – é ele que “assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social”¹⁷.

Essa capacidade do Direito, de preservar o que já ocorreu e tornar previamente conhecidas as possíveis consequências por ele mesmo impostas às ações e omissões identificadas em determinado contexto, é comumente referida como sua capacidade de garantir *segurança jurídica* aos que estejam a ele sujeitos.

Trata-se de propriedade tão relevante que, junto à ideia de justiça, é considerada um dos elementos estruturantes do Estado de Direito¹⁸. Mas, sendo um componente de tamanha relevância do fenômeno jurídico, cumpre perguntar: o que exatamente significa segurança jurídica?

Canotilho, que também aponta a segurança jurídica como elemento constitutivo do Estado de Direito, a resume como o direito do indivíduo de confiar que os efeitos que o ordenamento prevê, em “normas jurídicas vigentes e válidas”, como aplicáveis às suas posições e relações jurídicas serão os efeitos efetivamente aplicados a ele pelas autoridades competentes¹⁹.

Entende-se por segurança jurídica, de acordo com Larenz, a certeza quanto à existência de regras jurídicas, sua igual aplicação a todos e a garantia de proteção, pelas instâncias competentes, de direitos derivados de circunstâncias e fatos “criados ou qualificados pelo Direito”. Enquanto tal, seria a segurança jurídica um elemento de manutenção do que chama “paz jurídica”, no sentido de manutenção da paz social fundada no Direito enquanto mecanismo primordial de prevenção de conflitos por meio da efetiva regulação das relações entre os homens²⁰.

Para Kaufmann, que também a identifica à própria ideia de Direito, a segurança jurídica

¹⁶ WALDRON, Jeremy. *The Rule of Law in Contemporary Liberal Theory*. Ratio Juris, Vol. 2, nº 1. New York: John Wiley & Sons, 1989, p. 85.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 184

¹⁸ COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 19.

¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 257.

²⁰ LARENZ, Karl. *Derecho Justo: fundamentos de ética jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Santiago: Olejnik, 2019, p. 38 e 41/42.

pode ser compreendida em dois sentidos: segurança *através* do Direito, ou seja, através da efetiva intervenção de mecanismos jurídicos como a vinculação das partes a negócios jurídicos e a imposição de sanções a atos lesivos de direitos, e segurança do *próprio* Direito como “garantia da sua cognoscibilidade, aplicabilidade, efetividade”. Essa segunda acepção é um pressuposto da primeira – só existe segurança por meio do Direito se for ele, o Direito, também seguro²¹.

Aponta o autor que a segurança jurídica nessa acepção, enquanto segurança do Direito, compreende três momentos: positividade, exequibilidade prática e estabilidade. O primeiro diz respeito à necessidade de se conferir ao Direito positivo o maior grau possível de determinação; o segundo, à exigência de que os atos e fatos previstos pelo Direito como juridicamente relevantes sejam executáveis, pelos meios adequados, por aqueles que desejam produzir os efeitos por ele prescritos; o terceiro, à relativa permanência do Direito, que não pode ser alterado com demasiada frequência. A preservação dessas características, porém, não deve ser isoladamente considerada, devendo sempre ser equilibrada com a manutenção do que se mostre adequado sob perspectiva da “justiça material”²².

Essa secção de aspectos também é apresentada por Barroso, para quem a manutenção da “paz social” pela segurança jurídica se dá com a conjugação de (i) previsibilidade dos efeitos jurídicos atribuídos aos comportamentos humanos por meio de clareza das normas e anterioridade em relação à sua incidência, (ii) estabilidade das relações jurídicas, tanto as consolidadas no passado quanto as que venham a se consolidar no presente sob o Direito vigente, e (iii) garantia de que será cumprido aquilo que é efetivamente prescrito pelo Direito, inclusive coercitivamente pelos órgãos e estruturas competentes, se necessário. Essas linhas gerais constituem, para o autor, os três planos que propiciam segurança jurídica: plano objetivo, plano subjetivo e plano institucional, respectivamente²³.

Verifica-se dessas lições, portanto, que à promoção de segurança jurídica não basta garantir isoladamente um ou outro desses aspectos – promover segurança jurídica demanda a manutenção concomitante e equilibrada de todos eles, um ou outro em maior ou menor medida a depender das circunstâncias concretas.

Mas mais do que isso: essa percepção seccionada dos elementos que a compõem revela como a segurança jurídica *toca o tempo em suas três dimensões*.

²¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 281.

²² *Op.cit.*, p. 281/284.

²³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 10ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 230.

Toca no presente, ao demandar que se possa conhecer e confiar no Direito posto; toca no passado, ao impor que permaneçam estáveis as consequências jurídicas que foram ou serão aplicadas em razão de atos ou fatos passados; toca no futuro, por exigir, por meio da possibilidade de se conhecer o Direito presente, razoável capacidade de previsão quanto a quais poderão ser as futuras consequências jurídicas aplicáveis às condutas que se decida tomar.

Essa inter-relação das dimensões de tempo que a compreensão adequada da segurança jurídica demanda é bem sintetizada por Ávila quando aponta que sua garantia demanda a existência de um estado de *confiabilidade* e *calculabilidade* por meio da *cognoscibilidade* do Direito²⁴.

A devida consideração de cada um desses aspectos promove uma espécie de reajuste no modo de se avaliar a segurança jurídica, sendo abandonado o esquema binário segurança/insegurança para adoção de uma perspectiva gradual – não se trata de haver ou não segurança jurídica, como um estado absoluto, mas do quanto de segurança jurídica está sendo promovido.

Nesse sentido, ainda sendo utilizadas as categorias propostas por Ávila, se tem (i) a cognoscibilidade como capacidade de compreender o processo de atribuição de sentido às disposições para construção das normas jurídicas vigentes, em substituição à ideia de certeza prévia quanto ao conteúdo do Direito posto; (ii) a confiabilidade como possibilidade de alteração do cenário jurídico-normativo com garantia de respeito às situações consolidadas, em superação da ideia de imutabilidade como garantia absoluta de sua não alteração; e (iii) se tem a calculabilidade como razoável e sólida capacidade de antecipação às possíveis alterações de cenário jurídico-normativo no decorrer do tempo, em oposição à noção de certeza absoluta quanto ao cenário normativo do futuro²⁵.

Essa abordagem evidencia o fato de que não se pode pretender que a segurança jurídica esteja atrelada unicamente à imutabilidade do ordenamento e das relações jurídicas consolidadas ou da garantia de permanência das normas vigentes no presente por período indefinido no futuro, como se a única via pela qual possível garanti-la fosse a do engessamento do Direito e dos direitos, sob pena de um cenário fadado à insegurança. Como destaca Grau, não se pode confundir segurança com imobilidade – segurança jurídica é resultado não da falta de movimento, mas da movimentação ordenada do Direito²⁶.

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 286.

²⁵ *Op.cit.*, 284/286.

²⁶ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 9ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 186.

E assim é por imposição da realidade: as normas jurídicas vertem sobre um complexo de relações sociais que ostenta crescentes flexibilidade e dinamismo, o que influenciou a própria atuação do Estado de Direito contemporâneo, que acrescentou às funções que classicamente desempenha uma forte atuação indutora de comportamentos²⁷ – inclusive por meio da edição e modificação de normas jurídicas, o que é extremamente relevante ao objeto deste trabalho como será demonstrado adiante.

Em resumo, se pode dizer que segurança jurídica significa poder *confiar* no Direito estabelecido e nas consequências que dele já decorreram, além de ser possível *calcular* com razoável precisão as consequências e a formatação do Direito no futuro, tudo em razão de se poder *conhecer* com razoável grau de clareza o Direito no presente – tudo isso mesmo admitida a circunstância de que a mudança é contingência inafastável do Direito enquanto mecanismo de regulação das relações sociais.

Diante de todas essas considerações, porém, permanece em aberto um ponto relevante: ainda que se saiba o que significa segurança jurídica, como é possível garanti-la em determinado contexto jurídico-normativo?

A resposta passa por compreender que, a par de outras acepções possíveis, só o estabelecimento da segurança jurídica enquanto efetiva *norma jurídica* é capaz de torná-la mecanismo de prescrição de condutas e, portanto, dar a ela capacidade de efetivamente influenciar comportamentos e, então, dar concretude fática àquilo que significa.

Revela-se aqui a polissemia da qual padece a expressão “segurança jurídica”: ela costuma ser empregada indistintamente para designar significados relacionados, mas diversos entre si²⁸, de modo que é fundamental que se defina a que se está fazendo referência quando de sua utilização²⁹.

Pode-se, por exemplo, falar em segurança jurídica como elemento definatório da própria ideia de Direito, como sua “motivação básica” de conferir relativa estabilidade às relações por ele normatizadas em determinado contexto social³⁰; é possível também utilizar a expressão com referência à segurança jurídica como um fato, no sentido de indicar uma situação real tida por

²⁷ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 35/36.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 30.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 117/118.

³⁰ MEDAUAR, Odete. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 115.

juridicamente segura, em viés jusrealista³¹; se pode utilizá-la ainda no sentido de valor, com referência à ideia de segurança jurídica como “vetor valorativo que penetra as demais regras do sistema”³².

O de maior relevância para este trabalho, como já referido, dentre todos os significados que o termo pode assumir, é o de segurança jurídica como norma, razão pela qual sua utilização deve ser lida sempre como uma referência a essa acepção.

Estabelecido que segurança jurídica pode ser empregado com referência à norma jurídica correspondente, para que se compreenda as implicações concretas daí decorrentes, é preciso análise do direito positivo – seu efetivo teor prescritivo é formatado no interior do ordenamento jurídico e, no caso do ordenamento jurídico brasileiro, âmbito de investigação deste trabalho, fundamentalmente a partir de um conjunto de disposições postas na Constituição Federal de 1988.

1.1. A segurança jurídica como princípio e seus fundamentos na Constituição Federal de 1988

A análise da segurança jurídica em sua dimensão normativa pressupõe, antes de qualquer coisa, que se defina, ainda que sucintamente, o que é uma norma jurídica. Trata-se de tema clássico da Teoria do Direito, sobre o qual há inúmeras abordagens que conduzem a concepções distintas, cada uma delas com contornos e consequências próprias.

O fundamental para este trabalho é estabelecer com clareza que uma norma jurídica é um enunciado de natureza *prescritiva*, ou seja, um enunciado destinado a modificar o comportamento dos sujeitos aos quais se refere³³, uma diretiva determinando que a conduta que ela prescreve *deve* ser tomada ou que a obrigação por ela imposta *deve* ser cumprida³⁴.

Portanto, uma norma jurídica é um enunciado que contém “deveres em relação a ações”, especificamente prescrevendo aos seus destinatários que “a prática de determinadas alternativas de ação é proibida, obrigatória ou mesmo somente permitida”³⁵.

Entende-se aqui que é a acepção fundamental de segurança jurídica porque é enquanto

³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 126.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 278.

³³ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24/25.

³⁴ MARMOR, Andrei. *Philosophy of Law (The Princeton Foundations of Contemporary Philosophy)*. Princeton: Princeton University Press, 2011, p. 61.

³⁵ KIRSTE, Stephan. *Introdução à Filosofia do Direito*. Trad.: Paula Maria Nasser Cury, 2ª reimpr. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 184.

norma jurídica que ela se torna capaz de efetivamente produzir os efeitos pelos quais é reconhecida como indissociável da própria ideia de Direito.

Não basta, nesse sentido, que seja possível identificar se há ou não segurança em determinado contexto jurídico-normativo, tampouco se a segurança jurídica é ou não um dado axiologicamente desejado nesse mesmo contexto. O fundamental é que ela seja capaz de *prescrever as condutas necessárias*, aos destinatários delas incumbidos, para que o Direito desempenhe efetivamente sua função de garantir, por meio das normas jurídicas, relativas estabilidade e previsibilidade às relações sociais, ou mais precisamente, às consequências jurídicas às quais submetidos aqueles engajados nessas relações objeto de normatização.

Em suma, é na sua compreensão enquanto norma que a segurança jurídica é capaz de determinar que as consequências jurídicas de atos ou fatos *devem ser* definidas e estabelecidas em atenção ao que é por ela estabelecido.

Reconhecida a possibilidade e a relevância de se entender a segurança jurídica como norma e, portanto, como um enunciado que prescreve determinado comportamento aos seus destinatários, indaga-se: o que efetivamente é determinado pela segurança jurídica? Qual é efetivamente o comportamento cuja adoção ela prescreve enquanto norma jurídica?

A resposta demanda que se investigue o direito positivo porque, como destaca Souto Maior Borges, a segurança jurídica enquanto “valor transcendente ao ordenamento jurídico” ganha efetividade por meio de sua positivação em “normas asseguradoras desse valor”³⁶.

Essa positivação, por sua vez, não costuma ser direta, literal, mas produto da conjugação de outras disposições que permitem reconstruí-la em seu conteúdo normativo – “noutras palavras e mais claramente: a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico”³⁷.

No caso da segurança jurídica no contexto do Direito brasileiro, essa especificação está posta com riqueza já no texto da Constituição Federal de 1988 – seus fundamentos normativos estão ali espalhados, permitindo que seja construído, a partir deles, o seu efetivo conteúdo prescritivo e, portanto, que seja identificada sua faceta enquanto norma jurídica ancorada no direito positivo vigente.

Antes de se investigar as disposições postas no texto, no entanto, há uma primeira característica relevante a se destacar: a própria estrutura dada pelo constituinte originário à Constituição já indica a centralidade que a ideia de segurança jurídica assume no ordenamento

³⁶ BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 22, 1997, p. 24.

³⁷ *Op.cit.*, p. 24.

jurídico brasileiro por ela inaugurado.

Trata-se de texto estruturado de forma extensa, detalhada e analítica, no qual estão minuciosamente previstos atos, matérias, competências e procedimentos a serem observados pelos Poderes de Estado. Isso permite constatar que o primeiro fundamento da segurança jurídica no direito positivo brasileiro está na própria formatação da CF/88.

Portanto, o ordenamento jurídico brasileiro é construído a partir de uma estrutura constitucional que não se resume a estabelecer competências de modo genérico, mas promove especificação em detalhes quanto a quais são os meios e procedimentos legítimos para exercício do poder que o próprio texto confere, por meio de regras de competência, a Legislativo, Executivo e Judiciário. A forma como está estruturado o texto constitucional brasileiro, portanto, é por si só fator de previsibilidade e, portanto, de segurança jurídica³⁸.

Mas é uma análise também do conteúdo da Constituição que não deixa margem a dúvidas: a segurança jurídica está nele inequivocamente consagrada pela conjugação de diversas disposições do texto constitucional.

Pode-se apontar, de início, a relevância do texto que serve de preâmbulo à Constituição, independentemente do entendimento quanto a haver nele carga normativa ou não. Já ali há expressa referência à “segurança” como “valor supremo” a ser assegurado pelo Estado brasileiro. Mesmo que não acompanhada da expressão “jurídica”, é razoável entender que a referência a “segurança” do preâmbulo se refira ao menos à já mencionada perspectiva de segurança *através* do Direito, à qual, por sua vez, é indispensável a segurança *do* Direito³⁹, o que autoriza concluir que a segurança que está ali contemplada é, de fato, segurança jurídica⁴⁰.

O Supremo Tribunal Federal, ainda que não reconheça o preâmbulo como fundamento normativo autônomo, já reconheceu que os valores ali postos servem como reforço argumentativo no processo de decisão do tribunal quanto à interpretação e aplicação das normas constitucionais⁴¹. Como concluem Mendes e Branco:

Não se pode recusar ao Preâmbulo um relevante papel, todavia, no âmbito da interpretação e aplicação do direito constitucional. Ao desvendar as linhas estruturantes da Constituição, os objetivos que movem a sua concepção, o Preâmbulo se torna de préstimo singular para a descoberta do conteúdo dos direitos inscritos na Carta e para que se descortinem as finalidades dos institutos e instituições a que ela

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 215/218.

³⁹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 281.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 220.

⁴¹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 35/36.

se refere; orienta, enfim, os afazeres hermenêuticos do constitucionalista.⁴²

Pode-se dizer, portanto, que a segurança jurídica é ponto de atenção da Constituição de 1988 desde o seu preâmbulo, ainda que não se possa identificar nele força normativa direta.

A efetiva carga de normatividade da segurança jurídica na Constituição Federal de 1988, por sua vez, exsurge da compreensão sistêmica do conjunto de disposições nela contidas. Nesse sentido, como propõe Ávila, é possível construí-la a partir do texto constitucional em duas vias: dedutiva e indutiva⁴³.

Dedutivamente, a segurança jurídica se fundamenta, primeiramente, nos dispositivos que consagram princípios estruturantes da Constituição: o Estado de Direito (art. 1º), inclusive sob perspectiva das imposições constitucionais que o qualificam, no contexto constitucional, como Estado Social de Direito, e a separação funcional de poderes (art. 2º)⁴⁴.

Ainda dedutivamente, a segurança jurídica também se funda no elenco de princípios espriados pelo texto da Constituição: nos princípios subjetivos de liberdade, a exemplo da proteção à propriedade ao livre exercício de profissão e atividade econômica (art. 1º, art. 5º, XIII, e art. 170), estes de índole patrimonial, e de proteção à família (art. 226) e às liberdades de manifestação de pensamento (art. 5º, IV), intelectual, artística, científica e de comunicação (art. 5º, IX), consciência, crença e convicções políticas ou filosóficas (art. 5º, VI), associação para fins lícitos (art. 5º, XVII), entre outras constantes especialmente do rol de direitos e garantias individuais, estes todos não patrimoniais⁴⁵.

Também a igualdade, consagrada no *caput* do art. 5º, e a dignidade humana, fundamento da República posto no art. 1º, III, como princípios constitucionais, são dedutivamente fundantes da segurança jurídica⁴⁶.

Já indutivamente a segurança jurídica tem sua normatividade formada a partir de uma série de dispositivos mais específicos que, conjugados, formam um plexo normativo espriado pelo texto da Constituição de 1988 que propicia significativas confiabilidade e calculabilidade ao Direito. Entre eles estão os princípios que orientam a atuação da Administração Pública, como moralidade e publicidade (art. 37, *caput*), princípios procedimentais, a exemplo do devido processo legal (art. 5º, LIV), e regras constitucionais como legalidade (art. 5º, II), proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), e o estabelecimento

⁴² MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso De Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 36.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 224-259.

⁴⁴ *Op.cit.*, p. 224/233.

⁴⁵ *Op.cit.*, p. 233/241.

⁴⁶ *Op.cit.*, p. 241/246.

de cláusulas pétreas irreformáveis mesmo por emenda à Constituição (art. 60, §4º)⁴⁷.

Pode-se dizer, ainda quanto à formação indutiva, que as disposições constitucionais especificamente em matéria tributária cumprem papel relevante para a configuração da segurança jurídica como norma de direito positivo na Constituição de 1988.

As matérias reservadas à lei complementar, postas no art. 146, contribuem para que o exercício das competências tributárias de cada ente federativo se dê dentro de limites previamente especificados, por exemplo, em normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III), reforçando a possibilidade de serem mais conhecidos e mais confiáveis os limites da imposição de obrigações tributárias.

Também é de especial relevância o conjunto de disposições constantes do rol constitucional de limitações constitucionais ao poder de tributar erigido no art. 150 da Constituição. Estão ali previstas legalidade tributária (art. 150, I), irretroatividade (art. 150, III, “a”) e anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”), conjunto que Lobo Torres chama justamente de “princípios constitucionais tributários vinculados à segurança jurídica”, tamanha é a sua relevância nesse sentido⁴⁸.

Como também destaca Schoueri, a presença dessas disposições no texto constitucional impõe ao Estado que promova “um ambiente propício” ao exercício de atividades econômicas pelos particulares, ambiente que “caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às ‘limitações’ propicia” relativamente à imposição de obrigações tributárias, permitindo que se possa financiar as atividades estatais por meio do recolhimento de tributos⁴⁹.

Essa escolha do constituinte, de promover tratamento específico dos direitos e garantias do contribuinte por meio das limitações constitucionais ao poder de tributar, tem consequências práticas importantes que serão especificadas e analisadas no momento oportuno.

Por ora, o fundamental é que fique assentado que, em razão de tudo o que se apontou até aqui, o texto da Constituição Federal de 1988 *indubitavelmente consagra a segurança jurídica como efetiva norma constitucional no ordenamento jurídico brasileiro*.

Trata-se de constatação derivada do modo como está estruturado formalmente o texto constitucional, altamente detalhado e analítico e, por isso, criando de partida um grau significativo de definição quanto a diversos aspectos do ordenamento jurídico por ele inaugurado, bem como do seu conteúdo, dada a presença no seu texto de diversos excertos e

⁴⁷ *Op.cit.*, p. 247/259.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 411.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 309.

disposições que a ela remetem, fundamentando-a dedutivamente, ou são dela expressões específicas, formatando-a indutivamente.

Mas, estabelecido que em razão desses elementos a segurança jurídica é efetivamente norma de direito positivo brasileiro, consagrada em patamar constitucional, cumpre indagar: de qual espécie normativa se está tratando? Qual seu conteúdo prescritivo, ou seja, o que implica a existência da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro àqueles que são os seus destinatários?

Quanto à primeira questão, diante da forma pela qual positivada no ordenamento, é preciso reconhecer que a segurança jurídica se revela normativamente como norma jurídica da espécie *princípio*.

Um princípio jurídico é uma norma com conteúdo prescritivo consistente na imposição, a seus destinatários, de que seja promovido determinado estado de coisas por ele estabelecido, sem que sejam, contudo, indicados com concretude os meios a serem adotados para tanto. A definição desses meios, desse modo, cabe ao intérprete e aplicador, que deve optar por aqueles que promovam o fim estabelecido pelo princípio com a maior intensidade possível⁵⁰.

Isso não significa que não haja normas de outras espécies que tenham fundamento na segurança jurídica ou contribuam para a promoção do estado de coisas cuja perseguição é por ela determinado. É o caso, por exemplo, do direito fundamental à proteção da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) – uma *regra* constitucional que, por meio da aplicação de uma consequência específica quando verificada sua hipótese, contribui para a realização da segurança jurídica em relação àquela situação particular. Como já se viu, a própria normatividade do princípio da segurança jurídica se forma da conjugação de diversas outras regras e princípios postas no texto da Constituição.

Essa circunstância revela que, ao fim e ao cabo, a realização efetiva do estado de coisas por ele estabelecido ocorre sempre com a intermediação de outras normas:

Com efeito, a aplicação do princípio da segurança jurídica exige a sua relação com uma *realidade jurídica* ou, em uma expressão mais simples, a sua aplicação pressupõe o cotejo de uma norma (princípio da segurança jurídica) com outra (norma legal, administrativa ou judicial). Nesse sentido, é preciso verificar se a norma inferior está de acordo com o princípio da segurança jurídica; por exemplo, se a norma legal é ou não retroativa, se a lei contém regras de transição, se o ato normativo não extrapola a lei que visa a interpretar, se a sentença preservou a legítima expectativa do cidadão, e assim por diante. Vale dizer, é preciso verificar a compatibilidade de uma norma inferior com o princípio da segurança jurídica.⁵¹

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 104.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 138.

Portanto, a promoção do estado de coisas que a segurança jurídica determina seja perseguido ocorre mediante a imposição, aos seus destinatários, não de ações de configuração direta da realidade, mas de ações a serem tomadas no processo de criação, interpretação e aplicação do próprio Direito para que este possa, já devidamente filtrado à luz das exigências de segurança jurídica, enfim verter sobre as condutas daqueles a ele sujeitos.

Nesse sentido, apesar de ostentar mecanismo normativo de princípio, a segurança jurídica opera de modo singular. Seus contornos próprios, acima destacados, o fazem norma que estabelece “condições de existência, de validade e de eficácia” às outras normas do ordenamento – configura-se como uma espécie de “condição estrutural”, um pressuposto sem o qual o Direito se esvazia de sua função fundamental de preservação da ordem social por meio do regramento de direitos e obrigações⁵².

Em outras palavras, se a própria razão de ser do Direito é criar um ambiente de razoáveis estabilidade e certeza aos cidadãos relativamente ao que podem ou devem fazer, contemplando a necessidade humana de desenvolver sua vida a partir de um mínimo de previsibilidade, admitir que o Direito seja esvaziado dessa capacidade é admitir que ele possa existir independentemente daquilo que, em última instância, o justifica⁵³.

De tudo o que foi até aqui exposto, conjugadas as noções quanto ao que significa segurança jurídica, sua formatação normativa pela Constituição de 1988 e seu mecanismo enquanto norma jurídica da espécie princípio, se torna possível finalmente identificar o seu efetivo conteúdo prescritivo.

Pode-se dizer, nesse sentido, que o princípio da segurança jurídica é norma vigente e fulcrada na Constituição de 1988 que *estabelece aos seus destinatários a realização, na maior medida possível, do estado geral de coisas por ele estabelecido – confiabilidade e calculabilidade* por meio da *cognoscibilidade* do ordenamento jurídico e das normas jurídicas, gerais e abstratas ou individuais e concretas –, estado de coisas cuja realização se dá por meio da conformação dos processos de criação, interpretação e aplicação do próprio Direito.

Desse modo, o princípio da segurança jurídica prescreve não a adoção de condutas pelos destinatários do Direito criado, interpretado e aplicado; seu conteúdo prescritivo é direcionado àqueles que promovem a criação, interpretação e aplicação do Direito. É desses agentes a obrigação, derivada do princípio da segurança jurídica vigente no ordenamento jurídico brasileiro, de adoção das condutas necessárias à realização, em maior medida, do estado de

⁵² *Op.cit.*, p. 703/705.

⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 127.

coisas cuja consecução ele determina.

Os sujeitos aos quais destinada a prescrição normativa do princípio da segurança jurídica, portanto, são os Poderes do Estado que, dentro das especificidades e limites estabelecidos pelas respectivas competências, desenvolvem atividades de criação, interpretação e aplicação de normas jurídicas.

O Poder Legislativo, por excelência o poder no qual concentrada a atividade de modificação do Direito vigente, deve desenvolvê-la atendendo às exigências do princípio da segurança jurídica e, portanto, agindo, por exemplo, para formatar as disposições de direito positivo de modo a se conferir a maior cognoscibilidade possível às normas jurídicas neles fundamentadas, além de conduzir as inovações legislativas em respeito às situações jurídicas consolidadas no passado e às expectativas para o futuro geradas pela legislação substituída.

O Poder Executivo, ao editar normas regulamentares gerais e abstratas e na promoção de atos administrativos de feição individual e concreta, deve fazê-lo em atenção às mesmas exigências, deixando, por exemplo, de inovar normativamente ao regulamentar a legislação e de surpreender os particulares com pretensões de aplicação retroativa de normas jurídicas e entendimentos administrativos, devendo também encarregar-se de promover todo e qualquer ato de sua competência conferindo a ele a necessária publicidade e, portanto, possibilidade de conhecimento de seus efeitos pelos atingidos.

O Poder Judiciário deve, por sua vez, dirimir as controvérsias levadas a ele de modo a não impactar direitos e posições jurídicas já consolidadas, oferecer soluções definitivas às controvérsias em tempo razoável, bem como promover estabilização das normas jurídicas resultado da interpretação das disposições postas no direito positivo e garantir que sua eventual mudança não frustrate as expectativas legítimas dos jurisdicionados formadas à luz do entendimento superado.

Evidentemente são inúmeras as nuances e complexidades que cada uma dessas atividades e competências pode suscitar. O que se pretende aqui é tão somente, por meio desses singelos exemplos, demonstrar que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário são os destinatários da prescrição normativa do princípio da segurança jurídica e que isso impõe a eles que adotem, no exercício de suas competências de formatação das normas jurídicas vigentes, as condutas e medidas que promovam o estado de coisas por ele determinado.

E se os Poderes de Estado, destinatários do princípio da segurança jurídica, cumprem aquilo que ele prescreve por meio da devida formatação das normas jurídicas, os beneficiários não podem ser outros senão aqueles aos quais dirigidas essas normas jurídicas. O atendimento à carga prescritiva do princípio da segurança jurídica, portanto, beneficia o conjunto de pessoas

submetidas ao Direito cuja criação, interpretação e aplicação ele condiciona.

De tudo o que se viu até aqui, é possível estabelecer que é a segurança jurídica uma característica indissociável da própria ideia de Direito enquanto mecanismo de regulação das relações sociais, vinculada ao princípio do Estado de Direito e tão relevante, nesse contexto, quanto a noção de justiça.

Mas mais do que um valor, a segurança jurídica se revela verdadeiramente por meio do direito positivo, o que ocorre no contexto do Direito brasileiro de forma absolutamente incisiva no texto da Constituição Federal de 1988, ainda que implicitamente.

Por contemplada no direito positivo, inclusive em patamar constitucional, se revela como efetiva norma jurídica, de modo que funciona como elemento de prescrição de condutas: determina àqueles a quem dirigida, os Poderes do Estado, que desenvolvam suas competências de criar, interpretar e aplicar o Direito com vistas à promoção de um estado geral de coisas no qual se garanta que seja ele, o Direito, *confiável e calculável* por poder ser *conhecido*.

Trata-se de definição que pretende, do modo mais simples e direto possível, sintetizar todo um conjunto extenso e complexo de fenômenos cuja compreensão detalhada não é pretensão deste trabalho.

Especificamente ao tema aqui tratado, no entanto, é fundamental que seja aprofundado o princípio da segurança jurídica enquanto norma jurídica que prescreve um estado de *calculabilidade* porque é nele que está situado o problema da mudança, para o futuro, do Direito do presente – mudança na qual, como será visto, as regras de transição podem se mostrar pertinentes.

1.2 O princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade: o problema da mudança do Direito para o futuro no contexto da consolidação de normas e posições jurídicas no presente

Como visto até aqui, a segurança jurídica se faz em perspectiva intertemporal. Suas dimensões tocam no passado, no presente e no futuro, buscando remediar as tensões que o Direito gera quando colocados esses tempos em conflito pela modificação das normas jurídicas tidas por vigentes e aplicáveis a determinado ato ou fato juridicamente relevante, passado ou futuro.

O tema principal deste trabalho, porém – o emprego de regras de transição no contexto do Direito Tributário brasileiro – impõe atenção especial a um recorte dimensional específico

do princípio da segurança jurídica e, por consequência, daquilo que se exige de seus destinatários nessa dimensão em particular.

De início, é de se apontar que a própria carga semântica do termo “transição” revela a ação ou o efeito de transitar, a mudança de uma condição a outra⁵⁴ e, por isso, já traz consigo a ideia de movimento.

O papel do Direito, nesse contexto, é evitar que o futuro se torne algo incerto, impedindo que o avançar do tempo jurídico se resuma a “uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida”⁵⁵.

Nesse sentido, a estabilidade do Direito no tempo é essencial para que ele se estabeleça como mecanismo de efetiva orientação de condutas, permitindo que os indivíduos possam planejar suas ações à luz do Direito presente sem que vejam frustradas suas expectativas legítimas em razão da mudança do Direito no futuro⁵⁶.

Isso não significa que, para ser seguro, o Direito deva permanecer aprisionado, petrificado. O que se exige é que, na promoção de mudanças, reste bem estabelecido não só o que pode ou não ser modificado, mas também como e em quais limites essas modificações podem ser operadas⁵⁷.

Portanto, se está diante não mais de definir *se* pode haver mudança no Direito, mas sim de estabelecer *como* ela deve ser realizada: se trata de garantir que a mudança, quando ocorrer, seja conduzida pelo próprio Direito de modo a transcorrer não abruptamente, mas de forma segura, orientada e suave.

A garantia de segurança jurídica nesse fluxo, no contexto da tridimensionalidade proposta por Ávila, está na dimensão da *calculabilidade* enquanto *segurança de transição do presente ao futuro*, e é assim definida:

Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente. Sua previsão é bem-sucedida quando a decisão adotada se enquadra no âmbito das alternativas interpretativas antecipáveis e nas consequências abstratamente previstas e capazes de verificação mediante critérios e estruturas argumentativas.⁵⁸

⁵⁴ “TRANSIÇÃO”. In: Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/transicao/>>. Acesso em 21/06/2022.

⁵⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O Direito, Entre o Futuro e o Passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 13.

⁵⁶ MARMOR, Andrei. “The Rule of Law and Its Limits”. *Law and Philosophy*, vol. 23, no. 1, p. 1-43. Dordrecht: Springer, 2004, p. 5/6 e 23.

⁵⁷ COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 635.

Ao estipular o significado do termo “calculabilidade”, aponta o autor que seu emprego é utilizado para se referir àquilo que, do presente do Direito, “deve ser mantido na transição para o seu futuro”; está no seu escopo, portanto, a análise dos “elementos que prescrevem o ritmo da mudança, no futuro, daquilo que está sendo realizado no presente”. Essa especificação torna clara a diferença da dimensão de calculabilidade e da dimensão de confiabilidade do Direito: esta segunda se refere à necessidade de permanência, no presente, do que foi juridicamente estabelecido no passado, enquanto aquela, como já dito, tem a mudança do presente ao futuro como foco⁵⁹.

A correta compreensão desse recorte dimensional da segurança jurídica é fundamental para este trabalho: o emprego das regras de transição toca na promoção de segurança na transição entre presente e futuro e, portanto, se refere especificamente à dimensão de calculabilidade. Sendo assim, não será objeto de análise aqui se é ou não legítima a pretensão de aplicação de normas do presente a relações ou posições jurídicas já esgotadas no passado – este é um problema que, ainda que absolutamente relevante, está fora do escopo deste trabalho, sendo concernente à dimensão de confiabilidade da segurança jurídica.

Dito de outro modo: a investigação aqui desenvolvida está situada no campo da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade, o que significa avaliar o atendimento ao que ela determina a partir do recorte das alterações normativas de eficácia (ao menos juridicamente) *não-retroativa*.

Seu enfoque fundamental é analisar como e em que medida a consolidação, no presente, de normas e posições jurídicas molda as possibilidades de formatação de nova normatização que se pretenda aplicar, às mesmas relações, no futuro – e o que a calculabilidade exige, nesse sentido, enquanto dimensão da segurança jurídica como norma da espécie princípio.

Nesse sentido, a calculabilidade, ainda na lição de Ávila, se desdobra em três aspectos: *anterioridade, continuidade e vinculatividade*⁶⁰.

A anterioridade se realiza, no cenário de mudança normativa do presente para o futuro, por meio da postergação de eficácia da norma nova, permitindo que os seus destinatários não sejam surpreendidos pela superveniência de norma jurídica imediatamente eficaz que, exatamente por isso, impede qualquer medida de antecipação a ela – gera, por isso, “segurança de eficácia”⁶¹.

Verifica-se, portanto, que a anterioridade opera separando o tempo normativo do tempo

⁵⁹ *Op.cit.*, p. 366.

⁶⁰ *Op.cit.*, p. 637.

⁶¹ *Op.cit.*, p. 638.

cronológico, permitindo aos destinatários da norma nova que conheçam os efeitos normativos do futuro antes de estarem a eles submetidos e, conhecendo-os, a eles se antecipem⁶².

Trata-se de mecanismo que não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro: operam desse modo o art. 1º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), que prevê regra geral de *vacatio legis* em 45 (quarenta e cinco) dias contados da publicação para eficácia de lei nova, e a modulação temporal de efeitos, possibilidade prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e em dispositivos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), que autoriza que o órgão decisor confira eficácia prospectiva às decisões nas hipóteses específicas ali previstas.

Também opera com a postergação de eficácia de norma nova a já mencionada anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”, CF/88) ao estabelecer que é vedado aos entes federados cobrar tributos no mesmo exercício de publicação da lei que os “instituiu ou aumentou” (art. 150, III, “b”) ou antes de decorridos 90 (noventa) dias contados do mesmo ato (art. 150, III, “c”). Trata-se de norma constitucional que, além de fundamento do princípio da segurança jurídica por indução, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como direito fundamental dos contribuintes e, portanto, cláusula constitucional pétrea (art. 60, §4º, IV)⁶³.

Também já reconheceu o Supremo Tribunal Federal, nesse mecanismo de postergação de eficácia de nova norma jurídica, uma medida necessária à preservação da segurança jurídica dos contribuintes em matéria tributária.

Ao analisar a constitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 118/2005 que promoveu redução à metade do prazo prescricional para que contribuintes pleiteassem a repetição de indébito tributário, o tribunal reconheceu que a pretensão de aplicação imediata da nova regra, inclusive a processos em andamento, “sem resguardo de nenhuma regra de transição”, implicava “ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça”, razão pela qual declarou a inconstitucionalidade da eficácia imediata da alteração, determinando que fosse obedecido também relativamente a ela o prazo de 120 (cento e vinte) dias de *vacatio legis* previsto para os demais dispositivos da mesma lei⁶⁴.

Vê-se que o tribunal, na decisão, apontou que a violação à segurança jurídica derivava da falta de regra de transição e, para supri-la, estendeu a *vacatio legis* do diploma normativo analisado também à eficácia da alteração normativa então analisada – mas seria a mera

⁶² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O Direito, Entre o Futuro e o Passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 19.

⁶³ MC na ADI n. 939-7/DF, rel. Min. Sydney Sanches, julgada em 15/09/1993, publicado no D.J. de 17/12/1993.

⁶⁴ RE nº 566.621, RG, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, publicado em 11/10/2011.

postergação *pro futuro* da eficácia de nova norma verdadeiramente uma regra de transição?

Dito de outro modo: pode-se falar em transição simplesmente com a fixação de um intervalo de tempo que imprima à norma nova eficácia zero até que, repentinamente, passe a ostentar eficácia total – ou o contrário, como no caso da manutenção prospectiva de efeitos na declaração de inconstitucionalidade –, sem que haja qualquer tipo de posição normativa intermediária? Responder a tais perguntas depende do que se entende por regra de transição, uma questão que será oportunamente enfrentada neste trabalho.

Nesse momento, o que importa é marcar que a anterioridade normativa é, indiscutivelmente, fator de incremento de segurança jurídica pela sua capacidade de contribuir à sua dimensão de calculabilidade.

O segundo aspecto da calculabilidade, por sua vez, é a vinculatividade normativa, gerada pela conjugação de (i) limitação normativa, (ii) tempestividade e (iii) proibição de arbitrariedade.

Limitação normativa significa, de um lado, respeito às limitações estruturais que as espécies normativas impõem aos que as interpretam e aplicam – regras e princípios devem ser interpretados e aplicados como tal, sem que o aplicador distorça sua lógica eficaz para obter resultado diverso daquele que dela resulta. De outro lado, significa a obediência, pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, dos limites formais e materiais das respectivas competências – todos devem observar, nas suas respectivas atuações, as restrições externas, impostas pelo ordenamento jurídico e pelo sistema de freios e contrapesos entre eles, e as restrições internas, derivadas da necessidade de coerência no presente e no futuro de acordo com a forma como exercidas no passado suas atribuições⁶⁵.

Tempestividade, por sua vez, se relaciona à ideia de “segurança de definição”: as consequências normativas devem ser objeto da devida aplicação em tempo razoável, sob pena de se gerar insegurança aos a elas sujeitos com a passagem de longo período de tempo sem que ocorra a sua implementação. Por isso mesmo, se relaciona à garantia constitucional à duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/88). Prolongar por período muito longo ou indefinido de tempo a implementação de consequências jurídicas gera insegurança e, assim, embaraça o planejamento daqueles a ela (possivelmente) sujeitos⁶⁶.

Já a proibição de arbitrariedade diz respeito à necessidade de que o Direito futuro não seja formatado injustificadamente, ou seja, que o espaço para modificação das normas vigentes,

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 650/673.

⁶⁶ *Op.cit.*, p. 673/674.

ainda que pelos órgãos e procedimentos competentes, esteja limitado pela necessidade de sua justificação coerente e racional, bem como pela imposição de que a mudança de tratamento normativo daqueles sujeitos à norma modificada esteja ancorada em razões universalizáveis, e não particulares, em observância ao princípio da igualdade⁶⁷. O que se deve rechaçar é a mudança normativa resultado de simples casuísmo, motivada por interesses alheios aos que devem ser preservados pelo Direito e, portanto, em afronta aos direitos fundamentais dos a ela sujeitos⁶⁸.

Por fim, o terceiro aspecto da calculabilidade, a continuidade normativa, é resultado da “segurança rítmica” propiciada pela suavidade da mudança e por meio da edição de regras de transição – regras de transição cujo emprego no contexto do Direito Tributário brasileiro constitui exatamente o objeto deste trabalho, o que justifica um aprofundamento quanto ao que efetivamente significa a continuidade normativa, quando ela é demasiadamente perturbada e o que é necessário para sua manutenção em momentos de turbulência normativa.

1.3 A continuidade normativa como garantia de transição orientada e suave do presente ao futuro

Viu-se até aqui que a garantia de segurança jurídica está inequivocamente presente no contexto do Direito brasileiro. Mais do que um valor que informa a própria existência do arcabouço jurídico vigente, está fundada e formatada normativamente no sistema de direito positivo pela conjugação de diversas disposições postas na Constituição de 1988.

Esse conjunto permite apontar para a inequívoca existência, ainda que implícita, no ordenamento jurídico brasileiro do *princípio da segurança jurídica*, uma norma que se dirige aos Poderes de Estado e determina que, no exercício de suas respectivas competências, imprimam o maior grau possível de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade no processo de criação, interpretação e aplicação do Direito.

Tornar o Direito cognoscível, confiável e calculável significa, em síntese e respectivamente, que seja possível compreender o processo de atribuição de sentido às disposições para construção das normas jurídicas vigentes, confiar no respeito presente às situações jurídicas consolidadas no passado e calcular com razoável capacidade de antecipação como e em que medida podem, no futuro, ser promovidas alterações do cenário jurídico-normativo do presente.

⁶⁷ *Op.cit.*, 675/677.

⁶⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 287.

A garantia de segurança jurídica, portanto, perpassa todas as dimensões do tempo, resultando também do equilíbrio entre elas: entre o que deve permanecer do passado no presente e o que, do presente, pode ser alterado para o futuro.

O Direito, nesse sentido, é o senhor do seu próprio tempo – o que exige o princípio da segurança jurídica, diante disso, é que o exercício desse domínio não se revele arbitrário àqueles que confiaram no Direito como efetivo mecanismo de preservação de direitos conquistados e de expectativas jurídico-normativas legítimas. Como expõe Tércio Sampaio Ferraz Junior:

Trata-se de um tempo existencial, que o direito, mediante posituação normativa, manipula e controla na forma de uma capacidade tecnológica de reinterpretar o passado (sem anulá-lo ou apagá-lo) - por exemplo, pela responsabilização normativa por aquilo que aconteceu - e de orientar o futuro (sem impedir que ele ocorra) por exemplo, usando-o como finalidade reguladora da ação: planejamento normativo. [...] Afinal, se o **sentido** de um evento passado pudesse ser alterado ou o **sentido** de um evento planejado pudesse ser modificado ao arbítrio de um ato presente, a validade dos atos humanos estaria sujeita a uma insegurança e uma incerteza insuportáveis. A própria vida humana perderia sentido.⁶⁹

Surge mais uma vez o desafio imposto ao Direito pela onipresente “relação de tensão entre permanência e ruptura, entre estabilidade e mudança, entre o que tende a ser eterno e o que tende à perpétua mudança”⁷⁰.

Essa tensão se revela com clareza quando opostos o papel do Direito de resguardar as situações consolidadas no presente e as expectativas de futuro que suscitam diante do exercício legítimo das prerrogativas que têm os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de criar e modificar o Direito vigente, cada um dentro das especificidades de suas competências.

Nesse contexto, surge a garantia de *continuidade normativa* como importante meio de dissipar essa tensão entre os movimentos legítimos de permanência e mudança das normas jurídicas.

A continuidade opera, nesse sentido, não com a interdição da mudança, mas com a sua graduabilidade – admitindo-se que a mudança no Direito é contingente, deve ela ser suavizada para que não seja frustrada a confiança depositada por aqueles que dispuseram, no passado e no presente, de seus direitos com apoio nas normas que, no futuro, se pretenda modificar⁷¹.

Também nessa linha é a lição de Derzi, que associa o que chama “continuidade da ordem jurídica” ao princípio da segurança jurídica, apontando-a como digna de proteção por meio da

⁶⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O Direito, Entre o Futuro e o Passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 12/13.

⁷⁰ MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 131.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645/646.

“confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado”⁷².

Para Cabral, a continuidade cria um cenário de “mudança com consistência”: a posição jurídica é tornada “tendencialmente estável”, mas não inalterável, o que se realiza por meio do estabelecimento de uma “margem permitida de alterabilidade” vocacionada a reduzir o impacto da mudança àqueles por ela afetados⁷³.

Ainda segundo o autor, a continuidade toca as noções de previsibilidade e durabilidade (ou permanência tendencial), ambas contidas no quadro maior da segurança jurídica. A previsibilidade estaria atrelada à possibilidade de se confiar que o Direito permanecerá coerente e se desenvolverá dentro de um espectro razoavelmente calculável de possibilidades. Já a durabilidade (ou permanência tendencial) seria a garantia de que as posições jurídicas do presente ostentam uma espécie de “força *prima facie*” que não garante sua imutabilidade, mas impõe que a sua modificação somente ocorra diante de circunstâncias que a tornem inevitável e em extensão e aspectos que não comprometam inteiramente a posição consolidada⁷⁴.

De tudo isso ressaí, mais uma vez, a questão central da continuidade normativa: não se trata mais de discutir se a mudança é possível, mas de estabelecer, sendo ela inevitável ou simplesmente possível, de que forma deve ocorrer para que não atinja ilegitimamente as expectativas formadas pelas normas objeto de mudança e a posição jurídica na qual, em razão delas, se estabeleceram aqueles a ela sujeitos.

Mas, delineado o que objetiva garantir a continuidade normativa enquanto elemento de calculabilidade, pergunta-se: como identificar quando uma mudança do Direito vigente impõe insegurança àqueles que são por ela atingidos?

A resposta está, como já mencionado, em *conferir previsibilidade e graduabilidade à mudança normativa pretendida* – em imprimir a ela ritmo adequado, de modo que seja dada capacidade de antecipação para aqueles afetados por ela, e garantia de que a intensidade de sua implementação não causará elevado grau de insegurança, considerada a posição jurídica consolidada pelos atingidos pela mudança com base nas normas objeto de modificação.

Sacha Calmon Navarro Coelho aponta, nesse sentido, que as alterações no sistema jurídico devem ser “razoáveis e dotadas de racionalidade (*ratio*)”, não se admitindo mudanças “tumultuárias e nada convincentes”⁷⁵.

⁷² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 407.

⁷³ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 43/44.

⁷⁴ *Op.cit.*, p. 46/52.

⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica e mutações legais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões de Direito Tributário*. Vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 402.

Na mesma linha, Cabral faz referência a “mudanças abruptas, inesperadas” como contrárias à continuidade jurídica, apontando, com base nas lições de Dieter Birk, que as mudanças normativas devem ostentar “constância” e “consistência” para que sejam legítimas sob o enfoque da continuidade⁷⁶.

Buscando precisar esses parâmetros, Ávila propõe que a continuidade demanda que sejam afastadas as mudanças que se mostrem “bruscas” ou “drásticas”: brusca é a mudança cuja ocorrência não era minimamente antecipável e, por isso, se revela como elemento desestabilizador do ordenamento jurídico; drástica é a mudança que, embora antecipável, ostenta intensidade em grau muito elevado, ou seja, gera efeitos que, embora pudessem ser antecipados, são demasiadamente agudos, extrapolando o espectro de intensidade dentro do qual era razoável considerá-la⁷⁷.

A que tipo de efeitos essas categorias fazem referência e em que circunstâncias devem ser aferidos é questão de elevada complexidade, como se verá adiante, e depende em larga medida de que ramo do Direito se trata e quais direitos e relações jurídicas estão tendo sua normatização modificada. No momento adequado, este trabalho aprofundará as noções especificamente no campo do Direito Tributário.

O que é importante aqui é reforçar uma singela, mas fundamental, diferença: não se está sustentando que a continuidade normativa *proíbe* mudanças profundas ou substanciais no ordenamento jurídico. A obrigação que o princípio da segurança jurídica impõe quanto à manutenção da continuidade normativa do ordenamento jurídico não significa que fica interdito o exercício legítimo das competências dos Poderes de Estado para alteração do cenário jurídico-normativo vigente para o futuro.

Como destaca Araújo a partir das lições de Anna Leisner-Egensperger, é característica inerente a qualquer regime democrático a possibilidade de que decisões estatais, inclusive aquelas que resultam na inserção de normas jurídicas no sistema, sejam revistas e que, nesse processo, haja interrupção no fluxo normativo até então vigente⁷⁸.

A possibilidade de modificação do ordenamento pelos Poderes competentes com vistas ao seu aperfeiçoamento, portanto, é limite legítimo à segurança jurídica⁷⁹. Admitir o contrário

⁷⁶ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 50.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646.

⁷⁸ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança*: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 220/221.

⁷⁹ NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 88.

seria “interpretar a ordem jurídica como um fim em si mesma” e não como aquilo que efetivamente deve ser: um meio para que os Poderes de Estado adotem as condutas e políticas necessárias ao atingimento das finalidades estabelecidas pela sociedade e cristalizadas no bojo do próprio Direito – o que a segurança jurídica exige, nesse cenário, é que essa mudança não seja “desleal, traumática, inopinada”⁸⁰.

Portanto, o que o princípio da segurança jurídica demanda em sua dimensão de calculabilidade, especificamente em seu aspecto de continuidade normativa, não é impedir mudanças no Direito, mas que essas mudanças sejam promovidas em forma e intensidade que não frustrem irremediavelmente a posição normativa daqueles que confiaram no Direito modificado e, fazendo-o, dispuseram de seus direitos confiando nas consequências previstas pelas normas jurídicas agora modificadas⁸¹.

Surge, então, a questão: como conciliar a necessidade de garantir continuidade normativa a um cenário no qual são admitidas mudanças no ordenamento jurídico, mesmo as que venham a causar grande impacto àqueles a elas submetidos?

A solução, para Fuller, é “bastante óbvia”: para remediar os efeitos de normas que geram surpresa e, assim, garantir a manutenção de coerência do sistema jurídico, é necessário que se estabeleça um “sistema suplementar” de normas específicas que suavizem os efeitos dessa surpresa⁸².

É exatamente para cumprir esse papel que surge a ideia do estabelecimento de regras de transição ou de um regime de transição quando operadas, no exercício legítimo das respectivas competências pelos Poderes de Estado, mudanças no Direito vigente com potencial impacto em posições jurídico-normativas do presente.

Mas como e com base em que estabelecê-las? Ainda: a quem cabe fazê-lo e a quem se dirigem? Compreender essas questões adequadamente demanda um esforço analítico de investigação de todos esses aspectos, para que seja possível definir, ainda que em termos gerais, como funciona o mecanismo das regras de transição, de quem é a responsabilidade por seu estabelecimento e a quem elas são dirigidas. É este o escopo do segundo capítulo deste trabalho.

⁸⁰ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645/646.

⁸² FULLER, Lon L. *The Morality of Law* (Revised Edition). New Haven: Yale University Press, 1969, p. 74.

2 AS REGRAS DE TRANSIÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTINUIDADE NORMATIVA

Viu-se até aqui que o princípio da segurança jurídica é norma válida e vigente no direito positivo brasileiro e determina, entre outras coisas, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário não promovam mudanças normativas erráticas no Direito vigente, devendo mantê-lo relativamente previsível e estável no tempo, ainda que mutável.

Mais especificamente, é a segurança jurídica na sua dimensão de calculabilidade normativa que impõe garantir que a mudança entre as posições jurídico-normativas do presente e do futuro se dará dentro de um espectro razoável de possibilidades minimamente antecipáveis por aqueles que serão por ela atingidos.

Deve-se, diante das mudanças, buscar equilibrar a posição presente daqueles que confiaram no Direito agora modificado e dispuseram de seus direitos com base nele com o impacto das consequências normativas agora aplicáveis a essa mesma disposição de direitos. A mudança, ainda que possível e mesmo que provável, não deve frustrar inteiramente as expectativas legítimas formadas com base no Direito modificado.

Somente assim se atenderá à exigência de continuidade normativa que deriva da calculabilidade enquanto dimensão orientada ao futuro do princípio da segurança jurídica, isto é, enquanto segurança na transição das posições normativas do presente às posições normativas do futuro.

Portanto, é necessário que o movimento de mudança do Direito para o futuro, contingência inafastável no Estado de Direito, seja conciliado com a imposição, derivada da continuidade normativa, de que não ocorra brusca ou drasticamente, sob pena de impor ilegítima insegurança àqueles por ela atingidos. Assim, é possível apontar que a legitimidade da promoção de mudanças normativas está atrelada também ao modo pelo qual são conduzidas pelos agentes que as promovem.

Dessa necessidade, de manutenção de continuidade normativa em um cenário no qual são admitidas mudanças no ordenamento jurídico, mesmo as que venham a causar grande impacto àqueles a elas submetidos, surgem as regras de transição.

Conclui-se, portanto, que o estabelecimento de regras de transição diante de mudanças normativas bruscas ou drásticas está fundamentado no princípio da segurança jurídica, cuja carga prescritiva já foi aqui apontada.

Mas o estabelecimento de regras de transição não é apenas fundamentado na segurança

jurídica, é também uma obrigação decorrente dela, geradora do respectivo direito⁸³. Portanto, diante de mudanças normativas bruscas ou drásticas, há “direito a um regime de transição justo” àqueles por elas atingidos⁸⁴.

Trata-se de percepção de fundamental importância quando se analisa o art. 23, inserido à LINDB pela Lei nº 13.655/2018, dispositivo que autoriza expressamente o manejo das regras de transição como instrumento de segurança jurídica. Tem a seguinte redação o referido dispositivo:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Apesar da possibilidade de se entender que o dispositivo confere uma autorização ampla e genérica para o emprego das regras de transição no âmbito das decisões estatais de conteúdo normativo⁸⁵, numa espécie de extensão teleológica das hipóteses nas quais aplicável, a literalidade do texto também permite uma interpretação mais restritiva, no sentido de que sua aplicação somente seria possível diante da hipótese “interpretação ou orientação nova” em relação a “norma de conteúdo indeterminado” que imponha “novo dever ou novo condicionamento de direito”.

Nessa segunda possibilidade de interpretação, alerta Ávila, o dispositivo deve ser lido com cautela porque assume caráter expletivo – prevê explicitamente o emprego de regras de transição em hipótese na qual o princípio da segurança jurídica (ainda que implicitamente) já o demanda – e parcial – prevê explicitamente o emprego de regras de transição apenas em uma hipótese específica dentre várias nas quais ele é exigência de continuidade normativa⁸⁶.

Sendo assim, o dispositivo não pode ser admitido na construção de argumento *a contrario* (se ausente a hipótese do dispositivo, *então* desnecessário empregar regra de transição), ou interpretado literal ou taxativamente, pois implicaria inadmissível restrição ao âmbito de aplicação do próprio princípio da segurança jurídica no que diz respeito à edição de regras de transição diante de mudanças normativas, independentemente do objeto da mudança

⁸³ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 198/199.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 647.

⁸⁵ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 16/17 e 197.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 649/650.

ou da forma por meio da qual promovida⁸⁷.

Portanto, independentemente do que prescrito especificamente pelo art. 23 da LINDB, o estabelecimento de regras de transição se fundamenta na segurança jurídica e resulta de imposição do que prescreve o princípio respectivo em seu aspecto de calculabilidade relativamente à preservação da continuidade normativa.

Em suma: seja com fundamento direto no princípio da segurança jurídica, seja com fundamento em interpretação ampla do disposto no art. 23 inserido à LINDB pela Lei nº 13.655/2018, o emprego de regras de transição quando operadas mudanças normativas bruscas ou drásticas – e este é o ponto essencial aqui – está indubitavelmente contemplado no direito positivo brasileiro.

Ocorre que não é suficiente estabelecer no que está fundado o seu emprego e, ainda que abstratamente, quando empregá-las. É necessário também estabelecer parâmetros para o que se entende efetivamente como regras de transição e como elas devem operar para que cumpram sua função de mecanismo garantidor de continuidade normativa.

Ainda que se entenda, como faz Baptista, que o estabelecimento de regras de transição não seria possível antes de se conhecer exatamente as “circunstâncias próprias do caso” no qual serão elas empregadas⁸⁸, é viável fixar em abstrato ao menos parâmetros gerais dentro dos quais elas devem ser concebidas. A partir deles o intérprete e aplicador, diante de determinado caso concreto, refinará o seu emprego a partir do que é ali demandado especificamente.

Estabelecer esses parâmetros gerais permitirá que, ao fim, se defina o que efetivamente são as regras de transição e para que exatamente servem, tornando possível analisar seu emprego especificamente no campo do Direito Tributário, proposta central deste trabalho.

2.1 Regras de transição para quê?

O primeiro parâmetro a ser fixado para que se compreenda adequadamente o mecanismo das regras de transição diz respeito a quais os efeitos que o seu emprego deve gerar para que sejam atingidas as finalidades pelas quais instituídas – em síntese, é preciso que se defina *para que* estabelecer regras de transição.

Nesse sentido, Cabral aponta que as regras de transição funcionam como “pontes de segurança jurídica entre o regramento estável anterior e o novo conteúdo que passará a regular

⁸⁷ *Op.cit.* p. 650.

⁸⁸ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015, p. 255.

o caso”⁸⁹. Essa conexão, ainda segundo o autor, se opera pelo estabelecimento de “um regramento ou regime provisório ou compensatório” que diminua o impacto da alteração normativa sobre aqueles que se orientaram, no passado, pelo regramento agora modificado⁹⁰.

Araújo, na mesma linha, aponta que as regras de transição são instrumento que surge para assegurar “um adequado sistema de amortecimento jurídico” dos impactos gerados pela modificação⁹¹. Afirma, com apoio nas lições de Maurer e Götz, que as regras de transição representam soluções “intermediárias e transitórias” situadas entre os extremos de aplicação imediata e irrestrita da nova normatização e a perpetuação do antigo regramento a determinados casos⁹².

Também para Canotilho o emprego das regras de transição permite superar “esquemas dicotômicos de estabilidade/novidade” mediante a criação de soluções normativas intermediárias situadas “entre a permanência indefinida da disciplina jurídica existente e a aplicação incondicionada da nova norma” a quem dispôs de seus direitos confiando nas normas que se pretende alterar⁹³.

Silveira, em comentários ao projeto de lei que, aprovado, inseriu o art. 23 à LINDB por meio da Lei nº 13.655/2018, aponta na mesma direção: a instituição de regras de transição permite a adoção de “alternativa intermediária” às soluções extremas de implementação imediata da nova norma ou de manutenção da norma modificada. Seu emprego permite a “construção individual de alternativas” adequadas a cada contexto específico, em oposição a soluções pré-concebidas de aplicação pretensamente universal⁹⁴.

Essa construção de uma solução intermediária mediante o emprego de regras de transição é mencionada, por exemplo, quando analisada a necessidade de proteção da posição daqueles que, no contexto de mudanças normativas, têm frustradas suas expectativas de direito.

A definição de expectativa de direito é bem compreendida quando comparada ao instituto do direito adquirido, este protegido por regra constitucional específica (art. 5º,

⁸⁹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 14.

⁹⁰ *Op.cit.*, p. 200.

⁹¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 286.

⁹² *Op.cit.*, p. 282.

⁹³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 263.

⁹⁴ SILVEIRA, Marilda de Paula. Artigo 22. In: PEREIRA, Flavio Henrique Unes (coord). *Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015, p. 24/25. O dispositivo que terminou aprovado ganhou o número 23 quando inserido à LINDB, mas era identificado como artigo 22 no projeto de lei que foi objeto de comentário pela autora. A redação do *caput* se manteve, após a aprovação do projeto, com conteúdo muito similar.

XXXVI) posta no rol de direitos e garantias individuais da Constituição de 1988.

Diz-se que há direito adquirido quando implementadas todas as condições de fato previstas em determinada norma jurídica para que sejam aplicadas ao caso as consequências previstas também pela norma. O resguardo constitucional ao direito adquirido, nesse sentido, torna inviável a mudança, por norma posterior, da posição jurídica já alcançada sob a égide da norma anterior pela implementação de fato de todas as condições necessárias para tanto.

Já a expectativa de direito se situa em momento anterior ao da implementação integral das condições de fato previstas pela norma para que se faça jus à aplicação das consequências normativas nela previstas, mas no qual se verifica que houve disposição de direitos por parte de determinado grupo de sujeitos na expectativa legítima de alcançar aquela posição, movimento cujos efeitos são interrompidos ou eliminados exatamente pela superveniência de alteração da norma na qual basearam suas condutas.

Esse conjunto de posições, fora do âmbito da proteção constitucional ao direito adquirido, se tem reconhecido como digno de proteção por meio de “direito a uma transição razoável” com fundamento no princípio da segurança jurídica⁹⁵.

A adoção de regras de transição, nesses casos, se faz obrigatória quando necessária à tutela de “situações jurídicas consolidadas ao longo do tempo”, não protegidas pela garantia constitucional de proteção ao direito adquirido, cuja irreversibilidade não pode ser desconsiderada⁹⁶.

Trata-se de constatação de grande importância quando se verifica o entendimento, consolidado na jurisprudência, quanto à inexistência de direito adquirido a determinado regime jurídico⁹⁷, ou seja, não há direito à permanência em determinada posição normativa que decorra diretamente de disciplina legal sobre a matéria – a exemplo de regimes tributários, previdenciários ou estatutários.

Mesmo nesses casos, porém, é reconhecida a necessidade de preservação em alguma medida das posições jurídicas consolidadas ou em consolidação, derivadas da disposição de direitos daqueles que, confiando na norma até então vigente, agiram de acordo com ela e na expectativa natural de aplicação das consequências nelas previstas aos seus casos.

Um exemplo do Direito Previdenciário ilustra com clareza como as regras de transição

⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 10ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 68.

⁹⁶ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso De Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 184.

⁹⁷ Nesse sentido: RE nº 226.855, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2000, publicado em 13/10/2000; AgR em RE nº 227.755, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 02/10/2012, publicado em 23/10/2012.

se mostram fundamentais nesses casos.

A Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, alterou aspectos dos regimes previdenciários até então vigentes e, dentre outras alterações, promoveu extinção da chamada aposentadoria por tempo de contribuição, prevista no art. 201, §7º, I, da Constituição de 1988 na redação a ele dada pela EC nº 20/1998. Esse regime permitia que os trabalhadores submetidos ao regime geral de Previdência Social (RGPS) se aposentassem quando completados 35 (trinta e cinco) anos de contribuição, no caso dos homens, e 30 (trinta) anos de contribuição, no caso das mulheres.

A partir da promulgação da EC nº 103/2019, a aposentadoria pelo RGPS passou a se dar exclusivamente por idade, quanto atingidos 65 (sessenta e cinco) anos para homens e 62 (sessenta e dois) anos para mulheres.

Mesmo em casos nos quais não fosse possível considerar que houvesse direito adquirido à aposentadoria por tempo de contribuição, sua extinção, caso destemperada, poderia gerar distorções graves: alguns meses de contribuição a mais ou a menos poderiam significar o atingimento pleno do direito à aposentadoria ou a completa e absoluta desconsideração, fruto da mudança normativa operada pela Emenda Constitucional, de décadas de contribuição à Previdência na expectativa de adquiri-lo.

Exatamente para evitar essas distorções o constituinte derivado estabeleceu regras de transição que permitem a consideração do tempo de contribuição no caso de segurados que já vinham contribuindo ao RGPS quando operadas as modificações no regime, ainda que a modalidade de aposentadoria exclusivamente decorrente dele não mais subsista.

Essas regras de transição foram formatadas em disposições que permitem conciliar o tempo de contribuição dos segurados atingidos pelas alterações do regime e algum outro fator, como a idade do segurado na data de promulgação da Emenda (arts. 15 e 16 da EC nº 103/2019) ou o tempo de contribuição faltante, na mesma data, para que se adquirisse o direito à aposentadoria no regime revogado (art. 17 da EC nº 103/2019).

Ausentes disposições transitórias como as citadas, a desconsideração das situações consolidadas de fato sob a égide do regime previdenciário anterior criaria diferenças brutais quanto aos efeitos normativos aplicáveis àqueles que confiaram no regime alterado e, com base nele, dispuseram de seus direitos.

Sem a construção dessas soluções normativas intermediárias, como já referido, poucos meses de contribuição a mais ou a menos em um contexto de décadas de recolhimentos à Previdência poderiam significar o atingimento pleno do direito à aposentadoria ou a total desconsideração da confiança depositada pelos segurados na estabilidade do regime

previdenciário até então vigente e dos direitos fundamentais dos quais dispuseram, nesse período, com vistas à conquista do direito correlato.

Esse exemplo demonstra os graves impactos da ausência de estabelecimento de regras de transição quando de mudanças normativas, podendo implicar em inteira desconsideração das legítimas expectativas de direito formadas à luz das normas modificadas e dos direitos dos quais dispuseram os cidadãos confiando na estabilidade da normatização até então vigente.

A segurança jurídica em sua perspectiva de estabilidade impõe, nesses casos, um “dever de adoção de disposições transitórias” quando de “mudanças radicais de regime jurídico”⁹⁸, podendo ser identificada “omissão legislativa inconstitucional grave” quando não cumprido esse dever por violação exatamente ao princípio da segurança jurídica⁹⁹.

Destaca Valim que vai nessa linha a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão que, também com fundamento na segurança jurídica, afirma que o agente promotor da mudança normativa tem, nas palavras do autor, “dever de adotar disposições transitórias para atenuar as repercussões derivadas dos câmbios normativos”¹⁰⁰.

Ainda que inexistente direito adquirido a determinada posição jurídica, isso não significa que essa posição possa ser livremente alterada de forma repentina e destemperada, em desconsideração ao que foi consolidado com base no que previsto pelo Direito agora modificado. Se permitidas mudanças abruptas dessa natureza, se estaria em cenário de instabilidade e imprevisibilidade absolutas: a posição normativa do presente, baseada nas normas do passado, seria inteira e totalmente desconsiderada pelas normas do futuro – cenário no qual inviável que se fale em segurança jurídica, como já visto, por absoluta inexistência de mínima continuidade normativa.

Esse esvaziamento ou alteração do significado jurídico-normativo da disposição de direitos realizada com base no regramento modificado, mesmo quando possível, deve ser devidamente temperado por meio exatamente do estabelecimento de regras de transição.

De todas essas considerações, é possível avançar na compreensão quanto à instituição de regras de transição, mais especificamente quanto a *para que* fazê-lo: seu estabelecimento é motivado pela necessidade, derivada da continuidade normativa enquanto dimensão do princípio da segurança jurídica, de que a mudança do Direito, ainda que seja possível, não

⁹⁸ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

⁹⁹ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso De Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 184.

¹⁰⁰ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 55.

implique em inteira desconsideração dos atos de disposição de direitos praticados no contexto das normas objeto de mudança.

O estabelecimento de regras de transição, portanto, tem o *efeito de criar posições jurídicas intermediárias* que suavizem o impacto da aplicação da nova normatização aos que dispuseram de seus direitos sob a normatização anterior, evitando que as novas normas jurídicas passem a ser aplicáveis imediatamente, a quem vinha se submetendo às normas até então vigentes, sem qualquer margem de adaptação.

Como destaca Marrara, se trata da criação de “um regime jurídico de passagem, de duração temporária”, que viabiliza “condições diferenciadas” diante de mudança normativa que cause “custos e dificuldades” na adaptação à nova normatização daqueles por ela atingidos¹⁰¹.

Constata-se, nesse sentido, o acerto do apontamento de Fuller, já aqui referido, quanto à necessidade de um “sistema suplementar” de normas editadas especificamente para suavizar os efeitos da mudança normativa¹⁰². É para suprir essa necessidade, com o efeito de impedir a imposição brusca e destemperada de novo regime jurídico a situações formatadas sob o regime modificado, que são estabelecidas regras de transição.

Mas, para que sejam atingidos esses efeitos, como devem ser formatadas as regras de transição? Mais especificamente: para que cumpram o papel pelo qual instituídas, de propiciar continuidade normativa em um cenário de mudança normativa, qual é o conteúdo prescritivo que deve ostentar esse sistema suplementar de normas formado pelas regras de transição?

Trata-se de questão reconhecidamente complexa, que impõe dificuldade maior do que o próprio trabalho de reconhecimento quanto à necessidade da instituição de regras de transição¹⁰³. Ou seja, definir qual o mecanismo de transição adequado é tarefa mais difícil do que constatar que algum mecanismo de transição é necessário.

Diante dessa complexidade, há inclusive posições no sentido de que somente seria possível estabelecê-las diante das peculiaridades de cada caso concreto, como destaca Baptista, para quem não é viável “predeterminar um elenco de medidas transitórias a serem previstas” antes de conhecidas as circunstâncias que reclamam o seu estabelecimento¹⁰⁴.

Araújo não descarta inteiramente a possibilidade de se estabelecer “critérios legais

¹⁰¹ MARRARA, Thiago. Comentário Gerais ao Dispositivo – Artigo 23 da LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 231.

¹⁰² FULLER, Lon L. *The Morality of Law* (Revised Edition). New Haven: Yale University Press, 1969, p. 74.

¹⁰³ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 214.

¹⁰⁴ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo*: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro. E-Book, 2015, p. 255.

genéricos para a criação de dispositivos transitórios”, mas reconhece que se trata de tarefa “extremamente difícil”. Afirma, com apoio em Heukels, que a formatação das regras de transição consiste em “problema político-jurídico” cuja solução necessita, em regra, da consideração das peculiaridades do caso concreto¹⁰⁵.

Há quem argumente ainda que a necessidade de se considerar as peculiaridades e circunstâncias concretas, diante da relevância ou urgência do interesse público envolvido, pode inclusive determinar que *não* sejam instituídas regras de transição, mesmo diante de mudanças bruscas ou drásticas no cenário normativo¹⁰⁶.

Ainda que o estabelecimento *a priori* de um formato padrão de regras de transição aplicável a todo e qualquer caso pareça de fato inviável, é possível identificar alguns dos seus formatos recorrentes e, a partir deles, delinear algumas das características essenciais das disposições transitórias.

Valim, com base na doutrina de Éveillard, propõe a divisão das regras de transição em duas modalidades: as regras de conflito e as disposições transitórias substanciais¹⁰⁷ – divisão classificatória que é adotada neste trabalho.

Na modalidade regras de conflito, as regras de transição operam mediante interferência na eficácia das normas, seja mantendo a eficácia da norma modificada para determinado grupo de casos por determinado período de tempo após a sua modificação, seja disciplinando que a nova norma somente será eficaz após o decurso de determinado prazo de vigência. Nessa modalidade não há a criação de um regime específico para transição diverso da norma já modificada e da norma objeto de modificação, mas apenas a fixação de um maior ou menor intervalo de tempo para a passagem de um cenário de eficácia integral do regime substituído a outro, de inteira eficácia do regime que o substitui.

Exemplo dessa modalidade no direito positivo brasileiro é o mecanismo da modulação de efeitos temporais previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99, dispositivo que prevê a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal, em decisões no exercício do controle de constitucionalidade, estabelecer que a decisão não só tenha efeitos apenas prospectivos, mas que esses efeitos somente se operem em “momento que venha a ser fixado” pela própria decisão – com a

¹⁰⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 285.

¹⁰⁶ Ventilam essa possibilidade: BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015, p. 255 e VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

¹⁰⁷ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

possibilidade, portanto, de que se confira eficácia à decisão em qualquer momento futuro.

Há, nesse caso, a manutenção de eficácia das normas modificadas pela decisão que reconhece sua inconstitucionalidade por determinado período de tempo após esse reconhecimento, período que, esgotado, trará eficácia integral e imediata da nova normatização.

A lógica da modalidade regras de conflito, considerado o seu mecanismo, pode ser classificada como binária: há a fixação de um intervalo de tempo ou o destaque de um grupo de casos para efeito de estabelecer que a nova norma não seja eficaz até que, sem qualquer estágio intermediário, passe a ostentar eficácia total – ou o contrário, com eficácia total da norma modificada até que deixe de ser eficaz, sendo integralmente substituída pela norma nova.

Importante reiterar aqui o decidido pelo Supremo Tribunal Federal ao analisar a constitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 118/2005 que promoveu redução à metade do prazo prescricional para que contribuintes pleiteassem a repetição de indébito tributário. O reconhecimento pelo tribunal, naquela ocasião, de que a pretensão de aplicação imediata da nova regra “sem resguardo de nenhuma regra de transição” implicava “ofensa ao princípio da segurança jurídica” motivou declaração de inconstitucionalidade da eficácia imediata da alteração, com determinação de que fosse obedecido também relativamente a ela o prazo de 120 (cento e vinte) dias de *vacatio legis* previsto para os demais dispositivos da mesma lei¹⁰⁸.

Pode-se dizer, portanto, que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que as regras de conflito, no contexto do Direito brasileiro, são de fato regras de transição e, por isso – eis o ponto – podem ser essenciais à garantia de segurança jurídica em determinados casos, sendo violado o referido princípio caso não sejam estabelecidas.

Na modalidade disposições transitórias substanciais, por sua vez, as regras de transição promovem a criação de um regime temporário e específico para que se opere a transição entre o regime modificado e o regime instituído em substituição a ele – um outro regime, portanto, diferente daquele resultante tanto das normas modificadas quanto das normas novas.

Exemplo dessa modalidade no direito positivo brasileiro é o já referido conjunto de regimes intermediários para aposentadoria estabelecidos pela EC nº 103/2019, formado por regras de transição que permitem conciliar o tempo de contribuição dos segurados atingidos pelas alterações do regime e algum outro fator, como a idade do segurado na data de promulgação da Emenda (arts. 15 e 16 da EC nº 103/2019) ou o tempo de contribuição faltante, na mesma data, para que fosse adquirido o direito à aposentadoria no regime revogado (art. 17

¹⁰⁸ RE nº 566.621, RG, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, publicado em 11/10/2011.

da EC nº 103/2019).

Há, desse modo, o estabelecimento de um ou mais regimes intermediários entre a manutenção da eficácia integral do regime modificado e a implementação de eficácia total ao regime novo, de modo a preservar, em suas respectivas medidas, as posições jurídicas intermediárias identificadas como relevantes no contexto da transição.

A lógica da modalidade disposições transitórias substanciais, considerado o seu mecanismo, pode ser classificada como tópica¹⁰⁹: há a fixação de um ou mais regimes de transição especificamente construídos para propiciar um mecanismo de transição que se considere adequado ao caso – ou, mais especificamente, às modificações normativas concretas das quais se trata –, mediante estabelecimento de normatização diversa tanto da que resulta do regramento modificado quanto da resultante do regramento novo.

Apesar de não categorizá-las em modalidades e sem pretensão de exaustividade, Cabral apresenta um rol de espécies de regras de transição¹¹⁰. Além da já aqui referida modulação de efeitos, o autor traz outros exemplos.

Aponta como uma possibilidade de mecanismo de transição o que chama “cláusulas de exceção e opção”, que funcionam como regimes excepcionais pelos quais a alteração normativa deixa de surtir efeitos, total ou parcialmente e por razões objetivas ou subjetivas, a determinado grupo de casos ou sujeitos por ela afetados, o que pode ocorrer impositivamente ou por adesão daqueles interessados¹¹¹.

Também aponta a possibilidade de estabelecimento de regras de transição da espécie “ajuda de adaptação”, mecanismo que pode assumir “vários tipos e formas, dependendo do *bem a ser protegido* e do âmbito do direito material atingido”, citando os exemplos da concessão de subvenções de adaptação ou outras compensações financeiras *in natura*. Refere que esse mecanismo se mostra relevante quando, no momento da mudança, ainda é difícil estabelecer com grau razoável de precisão os impactos da alteração, o que é fator relevante quando se trata de “relações continuativas, sobretudo as de longo prazo”¹¹².

Por fim, traz como exemplo de regra de transição o mecanismo de “compensação financeira”, consistente no pagamento em dinheiro “em favor dos prejudicados pela alteração da estabilidade”. Refere que sua utilização seria pertinente quando necessário que a mudança

¹⁰⁹ SILVEIRA, Marilda de Paula. Artigo 22. In: PEREIRA, Flavio Henrique Unes (coord). *Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015, p. 25.

¹¹⁰ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 225.

¹¹¹ *Op.cit.*, p. 235/238.

¹¹² *Op.cit.*, p. 232/234.

seja implementada com “rapidez” ou quando existentes posições jurídicas, constituídas sob o regramento modificado, que sejam “consolidadas ou irreversíveis”¹¹³.

Não parece adequado, no entanto, que esse último mecanismo seja qualificado como regra de transição, se tomado por pressuposto que se tratam as disposições transitórias, como já apontado, de instrumentos para suavização do impacto de mudanças normativas.

O que parece haver quando pertinente a utilização do mecanismo de compensação financeira é a efetiva imposição da mudança normativa brusca ou drástica e, posteriormente, a promoção de uma reparação financeira aos que sofreram prejuízos decorrentes dela. Ou seja: não se trata de mecanismo de transição, mas de mecanismo de reparação de danos por conta da imposição da mudança sem transição adequada, seja por impossibilidade de suavização da mudança, seja por omissão dos responsáveis em estabelecer disposições transitórias.

O próprio exemplo que traz o autor para ilustrar o mecanismo da compensação financeira, a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 330.834/MA, revela com clareza essa diferença¹¹⁴.

No feito, o requerente pediu exoneração de cargo que detinha no Corpo de Bombeiros do estado do Rio de Janeiro em razão de ter sido nomeado, sem concurso público, para o cargo de capitão também do Corpo de Bombeiros Militar, mas no estado do Maranhão. Pouco mais de dois anos depois, no entanto, o ato de nomeação no Maranhão, com fundamento em violação ao art. 37, II, da Constituição, foi anulado pelo Governo do Estado por conta da impossibilidade de provimento do respectivo cargo sem concurso público, motivando o prejudicado a promover a ação judicial que culminou com a decisão.

Diante do caso, a Primeira Turma do tribunal, em julgamento à unanimidade, deu provimento ao recurso e, sob o enfoque da responsabilidade civil, condenou o estado do Maranhão à “reparação de danos morais e materiais” sofridos pelo requerente em decorrência da situação posta nos autos.

Reconheceu-se, assim, a prática de um ilícito pelo estado, em razão do qual foi condenado a compensar financeiramente o administrado atingido por meio de indenização.

Portanto, em casos como o referido, nos quais há compensação financeira em razão de um prejuízo decorrente da mudança normativa, não se trata de adoção da medida como regra de transição. Parece mais adequado que se conclua, nesses casos, que o estabelecimento de disposições transitórias satisfatórias não foi possível em razão de peculiaridades do caso ou não foi tempestivamente promovido pelos sujeitos competentes, de modo que resta a reparação dos

¹¹³ *Op.cit.*, p. 225/226.

¹¹⁴ RE nº 330.834, Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 03/09/2002, publicado em 22/11/2002.

danos causados pela mudança brusca ou drasticamente implementada.

De tudo o que se viu até aqui, portanto, fica claro que estabelecer regras de transição é medida adotada para que sejam suavizados os impactos de mudanças bruscas ou drásticas promovidas no ordenamento jurídico sobre aqueles a elas sujeitos.

Essa medida é promovida mediante o desencadeamento de determinados efeitos derivados das regras de transição, efeitos que não têm uma forma específica ou predefinida, mas dependem do que é exigido pelo caso concreto. Ainda assim, pode-se apontar que, em linhas gerais, a transição é operada por meio de normas que deslocam temporalmente a eficácia das alterações normativas, conferindo aos atingidos tempo para adaptação, ou por meio de normas que criam regimes transitórios específicos, criando posições normativas intermediárias entre a permanência do regime modificado e a aplicação integral e irrestrita do regime novo.

O art. 23 da LINDB, ao prever o emprego de regras de transição na hipótese por ele prevista, também não predetermina o tipo de mecanismo do qual pode lançar mão o sujeito competente para fazê-lo. Apenas se exige que a sua adoção permita o cumprimento da nova norma “de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”, razão pela qual se aponta que o cumprimento do que determina o dispositivo é tarefa imposta ao intérprete e aplicador¹¹⁵.

Surge então a questão: sendo conhecidas as razões para o emprego das regras de transição, com base em que definir qual ou quais são necessárias em cada caso? É o que se investigará a seguir.

2.2 Regras de transição com base em quê?

Estabelecido que o emprego das regras de transição serve para que sejam suavizados os impactos de mudanças bruscas ou drásticas promovidas no ordenamento jurídico sobre aqueles a elas sujeitos, é necessário compreender o que deve ser considerado em sua formulação para que as regras de transição sejam capazes de gerar esses efeitos em determinado caso – em síntese, é preciso que se defina *com base em que* estabelecer regras de transição para que sejam elas adequadas ao propósito pelo qual instituídas.

Trata-se, nas palavras de Cabral, de “saber como e em que extensão, para uma determinada situação de fato, certas medidas serão aptas a construir pontes de continuidade e reduzir o impacto dos efeitos da mudança”, problema para o qual reconhece não haver “critérios

¹¹⁵ RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. *Comentários à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 377.

rígidos e apriorísticos”¹¹⁶.

Aponta, ainda assim, três do que chama “critérios de conteúdo” a serem considerados no estabelecimento de regras de transição: equilíbrio e adequação entre regras de transição e a posição daqueles por ela impactados, prazo de transição e clareza e cognoscibilidade das regras estabelecidas.

Os critérios de estabelecimento de prazo de transição e de clareza e cognoscibilidade das regras estabelecidas são, em boa medida, autoexplicativos.

Dizem respeito, respectivamente, à fixação de um prazo determinado para permanência das regras ou do regime transitório estabelecido, com possibilidade de que se estabeleçam prazos para revisão das regras adotadas sob pena de tolerância indevida à manutenção de distorções que podem implicar problemas de igualdade¹¹⁷, e à necessidade de que as regras de transição sejam estabelecidas com a maior clareza possível, permitindo aos a elas sujeitos e aos que são incumbidos de aplicá-las que compreendam o seu conteúdo prescriptivo adequadamente¹¹⁸ - até por isso a referência a “regras” de transição, indicando que devem as disposições ostentar as características desta espécie normativa, com clareza quanto à configuração de sua hipótese e às consequências prescritivas por ela desencadeadas.

O terceiro critério, consistente na noção de equilíbrio e adequação entre regras de transição e o que refere Cabral como “posição deficitária” – a posição daqueles que são prejudicados pela mudança normativa –, diz respeito à necessidade de estabelecer uma “relação funcional” entre as posições normativas ostentadas pelos atingidos antes e depois de operadas as mudanças, evitando “uma *supercompensação* ou uma *subcompensação*”¹¹⁹.

Essa avaliação quanto à mudança promovida e o seu impacto naqueles a ela sujeitos, ainda que com o emprego de termos variados, é amplamente mencionada na doutrina como elemento para formatação adequada das regras de transição.

Baptista faz referência à consideração da necessidade de “adaptar as normas às novas exigências do interesse público” que motivou a mudança normativa em conjunto com os reclames do “particular em preservar a sua posição jurídica”, razão pela qual as regras de transição devem ser “justas, adequadas e proporcionais” ao formatarem regime transitório, contemplando satisfatoriamente ambas as posições¹²⁰.

¹¹⁶ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 219.

¹¹⁷ *Op.cit.*, p. 221/222.

¹¹⁸ *Op.cit.*, p. 222/223.

¹¹⁹ *Op.cit.*, p. 220.

¹²⁰ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo*: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro. E-Book, 2015, p. 254/255.

Araújo aponta para a relação entre as regras de transição e a concordância prática, referindo que sua criação no caso de mudanças normativas é capaz de criar um cenário de “eficácia ótima” entre os interesses do Estado na modificação do Direito vigente e do particular em preservar sua posição jurídica estabelecida com base nas normas agora modificadas¹²¹.

O postulado da concordância prática impõe o dever de o intérprete e aplicador, diante de uma relação de tensão entre normas que protegem bens jurídicos total ou parcialmente antagônicos, inclusive aquela derivada da oposição de interesses entre cidadãos e Estado, buscar o ponto de equilíbrio entre tais interesses e promover solução que otimize os valores em conflito – privilegiando aquilo que ambas as normas determinam, no maior grau possível, sem comprometer em demasia a realização do que determina uma ou outra¹²².

Trata-se de lógica que de fato parece adequada e útil no estabelecimento de regras de transição para suavizar os impactos das mudanças normativas. Nesse contexto, o postulado da concordância prática determina a busca de equilíbrio entre a promoção máxima dos efeitos buscados pela mudança normativa e a preservação da segurança jurídica daqueles atingidos por ela.

No entanto, o postulado da concordância prática, por si só, não fornece critérios ou parâmetros para que seja aferido quando ele está devidamente respeitado em determinado caso – essa capacidade, de “estruturar a realização das normas” está em outros postulados: nos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade¹²³.

Especificamente a proporcionalidade é expressamente relacionada às regras de transição na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, que já decidiu em mais de uma ocasião que “no caso de cancelamento ou modificação de posições jurídicas tuteláveis, e se a alteração for constitucionalmente admissível, o legislador precisa, por conta do que exige o instituto da proporcionalidade oriundo do Estado de Direito, prever uma adequada regra de transição”¹²⁴.

O postulado da proporcionalidade é aplicável quando existente determinada medida normativa geradora de tensão entre bens jurídicos protegidos pelo ordenamento, tensão resultante do fato de que essa medida normativa, tomada para promoção de um desses bens jurídicos, implica na restrição de outro(s).

Nesse sentido, a proporcionalidade da medida normativa adotada é verificada mediante

¹²¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 282.

¹²² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 190/191.

¹²³ *Op.cit.*, p. 191.

¹²⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 283.

análise da relação entre o *meio* adotado por essa medida normativa e o *fim* que se pretende promover com a sua adoção, para que se conclua se a restrição está devidamente justificada e não afeta excessivamente o bem jurídico por ela atingido¹²⁵.

Para que seja possível verificar a proporcionalidade da medida, por sua vez, o fim que o meio pretende promover deve ser *externo ao Direito*, um fim que possua dimensão extrajurídica. Essa constatação revela que a relação entre meio e fim corresponde a uma relação entre causa e efeito: a adoção de determinada medida normativa como causa a um efeito extranormativo empiricamente verificável¹²⁶.

Por exemplo, a adoção de determinada medida normativa de regulação para exploração de recursos naturais (causa) e o impacto dessa medida em termos de incremento da preservação do meio ambiente nas localidades onde desenvolvida tal atividade (efeito empiricamente verificável), ou a adoção de determinada medida normativa para aumento dos tributos incidentes sobre a atividade de produção e comercialização de determinado produto nocivo à saúde (causa) e o impacto dessa medida em termos de diminuição no seu consumo (efeito empiricamente verificável).

A verificação da proporcionalidade de determinada medida jurídica como meio para atingimento de um fim extrajurídico é subdividida no exame de três aspectos específicos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. O exame da adequação consiste em analisar se o meio escolhido é adequado para fomentar o fim desejado, ou seja, se ele é efetivamente capaz de, em maior ou menor intensidade, promover o estado de coisas que consiste no fim para o qual adotada a medida. O exame da necessidade consiste em verificar se o meio escolhido é necessário para fomento do fim, ou seja, se é esse meio, e não outros à disposição do editor da medida, aquele capaz de promover o fim em maior intensidade e com menor restrição dos bens jurídicos afetados. O exame de proporcionalidade em sentido estrito, por fim, consiste na verificação quanto à intensidade da restrição imposta pelo meio adotado aos bens jurídicos afetados, ou seja, implica verificar se o meio, ainda que adequado e necessário à promoção do fim, não impõe aos bens jurídicos afetados restrição excessiva se considerados seu peso e sua importância relativamente ao fim promovido¹²⁷.

No que diz respeito às regras de transição, a verificação parece estar centrada na última etapa do exame de proporcionalidade, a da proporcionalidade em sentido estrito, funcionando

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 209.

¹²⁶ *Op.cit.*, p. 212.

¹²⁷ CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad en el Derecho Constitucional*. 1ª ed. 1ª reimpressão. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2016, p. 25/26.

as regras de transição como *instrumento para tornar proporcionais alterações normativas adequadas e necessárias*.

Isso porque a aplicação das normas modificadas pode demandar o emprego de regras de transição mesmo em um cenário – e eis o ponto – no qual a mudança normativa seja reputada como adequada e necessária, mas que, apesar disso, se revele desproporcional (em sentido estrito) *apenas* em razão da intensidade de restrição dos bens jurídicos atingidos pela sua imposição brusca ou drástica, restrição que, se acompanhada de mecanismos de transição, se revelaria proporcional.

Dito de outro modo: a ausência de regras de transição pode fazer com que determinada restrição a bem jurídico se revele desproporcional não pelo seu resultado em si, mas pela sua imposição abrupta e, por consequência disso, em violação ao princípio da segurança jurídica. Essa mesma restrição, porém, se diluída no tempo em razão da presença de regras de transição, pode se revelar inteiramente proporcional, dado que não é o estado de coisas dela resultante que viola a segurança jurídica, mas a sua implementação em ritmo demasiadamente acelerado.

Pode-se demonstrar esse efeito com um exemplo hipotético: suponha-se que, para fomento à indústria nacional (fim), a União, no exercício da competência respectiva e por meio do veículo legislativo competente, proíba que seja importado determinado produto cuja importação vinha há muito permitida pela legislação (meio), atingindo diretamente pessoas jurídicas cuja atividade consiste exatamente na importação e comercialização desse produto.

Nesse cenário hipotético, é possível sustentar que a medida seria adequada e necessária ao atingimento do fim, mas a proporcionalidade em sentido estrito do meio adotado – a proibição de importação do produto – está ligada também à intensidade de sua implementação. Se a proibição tiver vigência, por exemplo, a partir do décimo segundo mês seguinte à publicação da medida, haverá tempo ao particular para que reorienta sua atividade empresarial e, ao fim dos doze meses, ela seja sustentável independentemente da possibilidade de importação daquele produto. Se a proibição tiver vigência, por outro lado, em trinta dias contados da publicação da medida, o particular teria sua atividade empresarial inteiramente inviabilizada pela vigência abrupta do novo regramento, em violação ao princípio da segurança jurídica em sua dimensão de continuidade, frustrando a expectativa legítima de estabilidade da regulação daquela atividade empresarial pelo particular, que dispôs de sua propriedade e de sua liberdade na organização daquela atividade confiando no fato de que sempre foi permitida.

No primeiro cenário, a medida seria proporcional em sentido estrito porque a restrição aos direitos do particular não é implementada em ritmo demasiadamente intenso; no segundo, a medida seria desproporcional em sentido estrito porque implementada abruptamente,

restringindo totalmente o exercício da atividade empresarial (e, portanto, os direitos de propriedade e liberdade dos quais dispôs o particular em sua estruturação) em curto espaço de tempo.

Fica claro, nesse sentido, que as regras de transição podem ser essenciais à proporcionalidade de determinadas modificações normativas, especificamente à proporcionalidade em sentido estrito de medidas adequadas e necessárias. Isso ocorre quando o meio adotado produz resultado que, por si só, atende à proporcionalidade em sentido estrito, mas que pode se revelar desproporcional se a modificação for implementada abruptamente, sem conferir tempo adequado para adaptação daqueles por ela atingidos – o que implica restrição excessiva e, portanto, violação ao princípio segurança jurídica em sua dimensão de continuidade normativa.

De tudo isso, é possível concluir que o conteúdo de uma regra ou regime de transição deve equilibrar exatamente essa tensão entre o grau de urgência na implementação da mudança normativa (o que se relaciona à premência das finalidades pelas quais promovida) e um ritmo de implementação que não restrinja demasiadamente o direito à segurança jurídica enquanto continuidade daqueles por ela atingidos (o que se relaciona à importância dos direitos dos quais dispuseram os atingidos pela mudança confiando na estabilidade do direito vigente).

As regras de transição, portanto, devem ser estabelecidas com base na relação entre a urgência na implementação da mudança normativa, consideradas especialmente as finalidades pelas quais promovida, e a medida tolerável de restrição dos direitos daqueles por ela atingidos com base no ritmo de implementação da mudança – quanto mais urgente a necessidade de eficácia da mudança, menor será o espaço para sua implementação progressiva; por outro lado, quanto maior a restrição imposta pela mudança aos direitos daqueles por ela atingidos, maior deverá ser o tempo até sua inteira implementação.

Um cenário de pouca urgência na implementação da mudança dá margem à fixação de maior espaço de tempo para sua eficácia, o que pode ser feito por meio de tempo razoável entre a publicação da medida e sua vigência – algo que uma regra de transição da modalidade regra de conflito é capaz de promover.

Um cenário de grande urgência, por outro lado, demanda eficácia integral em menor espaço de tempo, o que pode ser feito por meio da criação de regimes jurídicos intermediários entre a normatização até então vigente e a que se pretende implementar, escalonando o impacto da alteração sobre aqueles por ela atingidos com base na intensidade da restrição imposta pela mudança aos direitos dos quais dispuseram – efeito que uma regra de transição da modalidade disposições transitórias substanciais é capaz de produzir.

Evidentemente que tais avaliações dependem de uma série de considerações complexas. A quais direitos a mudança está impondo restrições, por exemplo? A disposição desses direitos se deu com base em normatização muito estável ou pouco estável? A urgência de realização das finalidades pelas quais implementada a mudança, por sua vez, é mais ou menos urgente com relação a quê? Ou ainda: todas essas considerações foram devidamente realizadas e justificadas ou não?

Todas essas questões devem ser resolvidas pelo agente da mudança, a quem incumbe o estabelecimento das regras de transição, devendo sua adoção e formatação estarem minimamente justificadas no estabelecimento e formatação das regras de transição. Nesse sentido, se revela pertinente investigar a quem compete fazê-lo.

2.3 Regras de transição por quem?

O estabelecimento de regras de transição como instrumento de suavização do impacto causado por mudança normativa brusca ou drástica sobre aqueles por ela afetados, como já apontado, é imposição do princípio da segurança jurídica, mais especificamente em sua dimensão de calculabilidade normativa enquanto garantia de continuidade.

O princípio da segurança jurídica, por sua vez, do qual deriva a imposição de estabelecimento de regras de transição, é norma jurídica dirigida aos três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário. Estão todos obrigados, por força dele, a exercerem suas respectivas competências com vistas à promoção, na maior medida possível, de um estado de coisas de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade¹²⁸.

Portanto, a obrigação de estabelecer regras de transição para mitigar os impactos de mudanças normativas bruscas ou drásticas deve recair sobre o agente dessas mudanças – aquele ramo do poder estatal que, ao exercer sua competência, provocar instabilidade de tal intensidade, estará obrigado a adotar as medidas para suavizá-la em respeito ao direito de adaptação do qual titulares os impactados¹²⁹.

Nesse sentido, ainda que tradicionalmente se diga que as funções dos Poderes se relacionam cada uma com um momento temporal – que o Legislativo dirige sua atenção ao futuro, o Executivo ao presente e o Judiciário ao passado –, fato é que essa relação não é exclusiva, mas apenas preponderante. A atuação de todos pode projetar, em maior ou menor

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 276/277 e 647.

¹²⁹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 198/199.

medida, efeitos para o futuro e, por essa razão, demandar o estabelecimento de regras de transição.

A atuação do Poder Legislativo é, em regra, voltada para o futuro: consiste essencialmente na produção de textos legislativos com função de normatizar fatos posteriores à sua edição. A mudança legislativa, portanto, por fundamentalmente produzir efeitos prospectivos, cria exatamente um cenário de alteração da norma vigente no presente pela edição de nova norma a vigor para o futuro – alteração que, revelada brusca ou drástica a partir dos critérios aplicáveis à espécie, exige que sejam estabelecidas regras de transição sob pena de violação à segurança jurídica¹³⁰.

Por sua vez, o Poder Executivo atua, em regra, sobre o tempo presente: sua competência é de índole essencialmente regulamentar, de especificação dos comandos normativos gerais e abstratos, conferindo condições para efetivação da legislação em casos concretos, mas permanecendo a ela vinculado por força do direito fundamental à legalidade (art. 5º, II, CF/88)¹³¹. Ao exercer regularmente essa competência, porém, promove também efeitos normativos para o futuro: especifica o conteúdo normativo de disposições legislativas mais abstratas, delimita qual alternativa interpretativa é a legítima para determinados textos, entre outras funções.

O resultado do exercício dessas competências termina por fornecer a orientação normativa a ser observada no futuro por aqueles sujeitos à referida normatização, orientação cuja modificação pelo próprio Poder Executivo, quando brusca ou drástica, exige também o estabelecimento de regras de transição¹³².

Já o Poder Judiciário se debruça, em regra, sobre o passado: aprecia atos e fatos já ocorridos para atribuir a eles, no presente, os efeitos jurídico-normativos pertinentes decorrentes do Direito aplicável. Mas também o Judiciário, especificamente no que diz respeito à atuação de seus órgãos de cúpula e especialmente no contexto de construção de um sistema de precedentes, tem competências cujo exercício é voltado ao futuro, o que ocorre quando sua atuação cria “Direito novo” e, a partir disso, gera a “expectativa normativa” de que aquele entendimento será, a partir de então, aplicado a todos os casos com as mesmas características¹³³.

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 176/177 e 647.

¹³¹ Ainda que não seja tarefa simples traçar com precisão o limite entre detalhamento do previsto em lei e inovação normativa ilegítima pela via regulamentar, como aponta SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 461.

¹³² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 177/178 e 647.

¹³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 247/248.

É o que ocorre quando o Poder Judiciário estabelece um *precedente*: dá a última palavra sobre a controvérsia normativa objeto da decisão, pinçando uma dentre várias possibilidades interpretativas de determinado texto ou conjunto de textos vigentes e estabelecendo qual ou quais as normas que, a partir dele, devem ser reconstruídas e aplicadas a casos semelhantes. Ao fazê-lo, fornece “base segura para o planejamento da vida das pessoas em sociedade”¹³⁴ e, portanto, projeta sua atuação do presente – o momento da fixação do precedente – para o futuro – o que deverá ser, a partir de então, considerado o efetivo conteúdo normativo a dirigir aquele conjunto de relações jurídicas.

Diante disso, ao modificar em nova decisão o precedente antes firmado – o que é tecnicamente denominado de superação para frente do precedente –, o Poder Judiciário rompe com a estabilidade por ele próprio consolidada¹³⁵, podendo gerar cenário de insegurança¹³⁶ e, por isso, exigindo o estabelecimento de regras de transição.

Ao superar um precedente em matéria tributária, por exemplo, modificando entendimento que antes era pela inexistência de obrigação tributária na prática de determinado ato ou negócio jurídico, o Judiciário pode estabelecer disposições transitórias substanciais prevendo que “a alíquota do tributo seria aumentada a cada período de tempo”¹³⁷, evitando assim a imposição demasiadamente intensa da obrigação tributária decorrente do novo entendimento sobre os contribuintes que se organizaram com base no precedente por ele superado – e, portanto, em um cenário no qual não havia obrigação tributária a cumprir.

Desse modo, sendo a atuação dos três Poderes, em maior ou menor medida, capaz de se projetar para o futuro em razão da expectativa de estabilidade normativa que produz o exercício das respectivas competências no presente, estão todos obrigados ao estabelecimento de regras de transição quando sua atuação impuser mudanças bruscas ou drásticas, o que ocorre por força da obrigação que recai sobre todos de adotar os meios necessários à promoção do estado de coisas cuja concretização prescreve o princípio da segurança jurídica.

No caso dos Poderes Executivo e Judiciário, não bastasse o prescrito pelo princípio da segurança jurídica, há o art. 23 da LINDB, que expressamente impõe o dever de “prever regime de transição” quando decisão administrativa, controladora ou judicial “estabelecer interpretação

¹³⁴ MITIDIERO, Daniel. *Superação para Frente e Modulação de Efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 43.

¹³⁵ PEIXOTO, Ravi. *Superação do Precedente e Modulação de Efeitos*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 368/369.

¹³⁶ MITIDIERO, Daniel. *Superação para Frente e Modulação de Efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 64.

¹³⁷ PEIXOTO, Ravi. *Superação do Precedente e Modulação de Efeitos*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 369.

ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado”, dispositivo que, considerados os já mencionados cuidados necessários à sua interpretação¹³⁸, explicita o imposto pelo princípio da segurança jurídica aos agentes da mudança normativa brusca ou drástica.

Pode ocorrer, no entanto, que o agente que promove a modificação brusca ou drástica se furte ao cumprimento desse dever ou, ainda que o cumpra, o faça de modo inadequado ou insuficiente. Em cenários desse tipo, surge a questão: pode o Poder Judiciário, avaliando a legitimidade da decisão tomada pelo agente da mudança, estabelecer regras de transição quando de sua ausência ou controlar a adequação no caso de regras efetivamente estabelecidas, mas que considere deficientes?

A pergunta revela tensão entre o dever de garantir segurança jurídica por meio da edição de regras de transição, imposto aos três Poderes por força do princípio respectivo, e o princípio da separação dos Poderes, consagrado no art. 2º da Constituição de 1988, cuja observância também consiste em importante elemento de segurança jurídica –um cenário de razoável grau de segurança permite que o Poder Judiciário “atue *predominantemente* de modo declarativo e não-criativo”¹³⁹.

Diante dessa tensão, Baptista se posiciona pela impossibilidade de o Judiciário estipular regras de transição quando o agente responsável pela mudança brusca ou drástica não o fizer, sendo possível ao juiz apenas declarar a ineficácia do regime novo relativamente ao atingido enquanto inexistentes “normas transitórias justas e adequadas” ou, se possível, converter os danos a ele infligidos em indenização compensatória¹⁴⁰. Reconhece-se a possibilidade de o Judiciário declarar a violação ao direito subjetivo quanto ao estabelecimento de regras de transição, mas não se admite que o mesmo Poder possa suprir a omissão, restando as alternativas de manutenção do regramento modificado ou eventual condenação do agente responsável pela mudança à reparação dos danos sofridos pelos sujeitos brusca ou drasticamente atingidos pela modificação.

Já Cabral discute a questão a partir de uma abordagem diversa da tipicamente posta quando se trata de separação dos Poderes, apresentando uma compreensão menos rígida da divisão de funções atribuídas a cada um com o objetivo de se conferir ênfase às atividades estatais compreendidas como um todo. Nesse sentido, ainda que haja um conjunto de funções básicas atribuídas a Legislativo, Executivo e Judiciário, essa divisão de atribuições não é rígida

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 649/650.

¹³⁹ *Op.cit.*, p. 232.

¹⁴⁰ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015, p. 255.

a ponto de impedir que um deles, quando necessário, assuma funções diversas das que lhe são típicas – e o estabelecimento de regras de transição seria uma das funções “não tipicamente jurisdicionais” passível de ser assumida pelo Judiciário¹⁴¹.

Essa possibilidade não significa, por outro lado, que o exercício dessa função pelo Judiciário possa se dar com a mesma liberdade de formatação da qual dispunha o Poder que se omitiu ou cumpriu deficientemente seu dever de edição de regras de transição.

Também Cabral apresenta o que chama “pressupostos limitativos” da atuação do Judiciário nesse âmbito: primeiro, a existência de “situação de carência regulativa”, consistente em efetiva ausência de regras de transição no caso ou, ainda que presentes, que sejam inaplicáveis ao caso ou insuficientes para conferir suavidade suficiente à mudança; segundo, que sejam formuladas pelo Judiciário regras “em consonância com os princípios e valores do sistema” e que sejam formatadas o mais próximo possível de “opções legislativas já previstas em outros textos legais”, ou seja, de regras de transição já manejadas no contexto daquele sistema jurídico¹⁴².

Apesar das pertinentes controvérsias teóricas subjacentes à questão, a discussão parece definida no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da possibilidade de o Poder Judiciário apreciar a constitucionalidade de regras de transição efetivamente estabelecidas por outro Poder e também de interferir quando de sua ausência, estabelecendo ele mesmo mecanismo de transição para evitar violação à segurança jurídica diante da mudança normativa.

Em decisão unânime do Plenário, por exemplo, decidiu o tribunal pela necessidade de interpretação conforme à Constituição da Medida Provisória nº 2.163-41/2001, especificamente no ponto em que reeditou o art. 79-A anteriormente inserido na Lei de Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998) por obra da Medida Provisória nº 1.710/1998¹⁴³. O referido dispositivo autorizava os órgãos ambientais competentes a celebrarem “termo de compromisso” com pessoas físicas ou jurídicas para correção de atividades por elas praticadas que passaram a ser consideradas infrações ambientais a partir da data de vigência da referida Lei nº 9.605/1998, termo de compromisso que, efetivamente firmado, suspendia a aplicação das penalidades previstas na lei até que esgotado o prazo nele estabelecido.

Ao julgar as ações, ajuizadas buscando a declaração de inconstitucionalidade do

¹⁴¹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 206/207.

¹⁴² *Op.cit.*, p. 217/218.

¹⁴³ Julgamento conjunto das ADIs nº 2.083 e 2.088, Rel: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgadas em 28/11/2022, decisões publicadas em 19/12/2022.

dispositivo sob o argumento de que inviabilizava a aplicação das sanções previstas na Lei nº 9.605/1998, concluiu o tribunal se tratar o art. 79-A de “norma de transição” compatível com a Constituição, consistente em, nas palavras do relator, “medida razoável e promotora de segurança jurídica” que tinha por objetivo “preservar situações anteriores”.

No entanto, restringiu o espaço de aplicação da norma somente às “situações existentes quando do advento da Lei de Crimes Ambientais”, afastando a constitucionalidade, por meio da técnica de interpretação conforme à Constituição, de aplicação da norma de transição a situações surgidas posteriormente à data de publicação da lei – um recorte que o enunciado positivado não promove.

Portanto, ao dar parcial provimento às ações para efeito de conferir interpretação conforme à Constituição ao art. 79-A inserido por medida provisória à Lei nº 9.605/1998, o Supremo Tribunal Federal *promoveu controle de legitimidade constitucional da regra de transição editada por outro Poder*. Ainda que não tenha discutido expressamente tal possibilidade, o fato de ter enfrentado o mérito das ações diretas e decidido a questão revela entendimento do tribunal quanto à possibilidade de controle, pelo Poder Judiciário, de regras de transição editadas por outros Poderes.

Em outra ocasião, já citada neste trabalho, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de alteração legislativa justamente em razão de estar desacompanhada de regra de transição suficiente à preservação da segurança jurídica dos atingidos pela mudança.

Quando analisou a constitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 118/2005, que promoveu redução à metade do prazo prescricional para que fosse exercida a pretensão de repetição de indébito tributário, decidiu o tribunal que a aplicação imediata da nova regra “sem resguardo de nenhuma regra de transição” implicava “ofensa ao princípio da segurança jurídica”¹⁴⁴.

A partir do reconhecimento à violação da segurança jurídica, restou declarada inconstitucional a eficácia imediata da alteração (eficácia expressamente prevista na LC nº 118/2005), sendo determinado pelo tribunal que fosse obedecido também relativamente a ela o prazo de 120 (cento e vinte) dias de *vacatio legis* previsto para os demais dispositivos da mesma lei.

Ao fazê-lo, o Supremo Tribunal Federal *agiu positivamente para suprir a omissão de outro Poder e instituir regra de transição* com vistas à preservação da segurança jurídica dos atingidos pela mudança. Também nesse caso, mesmo não tendo discutido expressamente a

¹⁴⁴ RE nº 566.621, RG, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, publicado em 11/10/2011.

questão, o fato de ter suprido a omissão do Poder Legislativo revela entendimento do tribunal quanto à possibilidade de instituir regras de transição quando sua não instituição por outro Poder se revelar violadora do princípio da segurança jurídica.

Permitir que o Poder Judiciário controle a legitimidade de regras de transição formuladas por outros Poderes e estabeleça tais regras quando omissos os agentes da mudança normativa de fato parece ser a melhor solução. Isso porque a alternativa – concluir pela impossibilidade de intervenção pelo Judiciário em tais casos – resulta, ao fim, em maior restrição ao princípio da separação de Poderes.

Tome-se o exemplo anterior, quando enfrentou o STF as alterações promovidas pela LC nº 118/2005 relativamente ao prazo prescricional para exercício da pretensão de indébito tributário pelos contribuintes. Se, ao invés de ter suprido a omissão do Poder Legislativo mediante a extensão da *vacatio legis* prevista para outros dispositivos também quanto à referida mudança, tivesse o tribunal simplesmente declarado a inconstitucionalidade da alteração por violação à segurança jurídica, teria suprimido integralmente a mudança normativa e não apenas postergado o início de sua vigência em prestígio à segurança jurídica. Em outras palavras, o tribunal teria sido obrigado a afastar completamente a nova regra prescricional por inconstitucionalidade em oposição a apenas postergar sua eficácia.

Portanto, se for vedado ao Judiciário controlar a legitimidade de regras de transição editadas por outros Poderes ou editá-las quando omissos o Poder responsável pela mudança, *a intervenção judicial resultará mais intensa relativamente à mudança pretendida pelo outro Poder do que em cenário no qual admitido o controle jurisdicional de sua intensidade.*

Nesse sentido, impedir que o Judiciário atue no sentido de estabelecer ou recalibrar regras de transição tem como resultado obrigá-lo a reconhecer a inconstitucionalidade de mudanças normativas por violação à segurança jurídica, anulando inteiramente os efeitos da modificação pretendida pelo seu agente.

Por outro lado, reconhecer a possibilidade de atuação do Judiciário em cenário de omissão ou insuficiência no estabelecimento de regras de transição, ao contrário do que possa parecer, efetivamente prestigia o princípio da separação de Poderes: não interdita inteiramente a mudança, permitindo sua efetiva implementação, ainda que em ritmo menos intenso do que o originalmente pretendido.

2.4 Regras de transição para quem?

Por fim, esclarecida a questão quanto a quem deve estabelecer as regras de transição,

resta investigar a outra face da moeda: a quem elas podem ser dirigidas, ou mais especificamente, quem pode ter os efeitos de mudanças normativas bruscas ou drásticas suavizados por meio delas – em suma, *para quem* devem ser instituídas regras de transição?

De início, a resposta parece singela, quase intuitiva: se as regras de transição são normas criadas para suavização dos efeitos de mudanças normativas bruscas ou drásticas, devem ser destinatários de regras de transição aqueles impactados por mudança normativa cujos efeitos, sem elas, se revelariam bruscos ou drásticos. Mas a questão guarda mais nuances do que essa primeira análise revela, nuances que merecem enfrentamento.

Uma delas diz respeito ao fato de poder ou não o Estado acionar o Poder Judiciário na hipótese de mudança normativa com efeitos bruscos ou drásticos desacompanhada de regras de transição ou, ainda que acompanhada delas, quando sua formatação se revele inadequada ou insuficiente.

Para Cabral, a questão passa por estressar as diferenças entre continuidade normativa e proteção da confiança legítima¹⁴⁵.

Trata-se de um recorte derivado da relação, há muito reconhecida pela doutrina, entre segurança jurídica (da qual a continuidade é parte, como já visto) e proteção da confiança, a primeira na condição de um princípio mais abrangente que impõe aos Poderes de Estado, seus destinatários, a promoção de um estado de coisas objetivamente considerado¹⁴⁶ – cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito – e a segunda na condição também de princípio, mas com espectro mais específico, protetivo de determinada situação jurídica subjetivamente considerada¹⁴⁷ – confiabilidade e calculabilidade do direito de determinado sujeito com fundamento em circunstâncias relacionadas a ele.

O princípio da proteção da confiança legítima, portanto, por consistir em “aplicação reflexiva, subjetiva e concretamente orientada” do princípio da segurança jurídica, é dele derivado, mas com ele não se confunde¹⁴⁸. Enquanto a segurança jurídica opera com vistas ao ordenamento sob perspectiva objetiva e geral, de proteção do interesse coletivo relativamente ao estado de coisas a ser promovido, a proteção da confiança é aplicável para a tutela específica de determinada situação concreta, relativa a determinado sujeito, para efeito de proteção do interesse individual desse sujeito na manutenção de determinadas consequências jurídicas

¹⁴⁵ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 54/55

¹⁴⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança*: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 162/164.

¹⁴⁷ *Op.cit.*, p. 164.

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 390.

mesmo diante de revogação, anulação ou modificação da norma respectiva¹⁴⁹.

Precisamente por conta desse recorte, a aplicação do princípio da proteção da confiança se sujeita ao preenchimento de quatro requisitos específicos que podem, para os fins aqui pretendidos e apesar da complexidade inerente a cada um, ser assim sintetizados: (i) a existência de uma *base de confiança*, entendida como a existência da norma ou das normas nas quais se confia ou a partir das quais se constroem expectativas; (ii) existência de *confiança* em si, no sentido de ter o sujeito efetivamente tido ciência da norma ou das normas nas quais confiar ou construir expectativas; (iii) ter havido efetivo *exercício da confiança*, entendido como efetiva tomada de conduta comissiva ou omissiva pelo sujeito com base nessa confiança ou expectativa gerada; e (iv) a ocorrência de *frustração da confiança*, ou seja, que a confiança ou expectativas legitimamente geradas sejam efetiva e significativamente frustradas por nova manifestação estatal posterior e contraditória à manifestação que deu base à confiança¹⁵⁰.

A continuidade normativa, por outro lado, diz respeito ao “interesse público de constância do direito objetivo”, conduzindo a uma “dessubjetivização” da tutela da segurança jurídica – por ter por objeto “valores sistêmicos objetivos” e não uma posição subjetivamente considerada, o direito à manutenção da continuidade do ordenamento não depende do preenchimento dos requisitos necessários à proteção da confiança, mas tão somente da configuração de mudança brusca ou drástica¹⁵¹.

Diante dessas nuances, conclui Cabral, a invocação da continuidade pelo Estado seria possível para efeito de pleitear o estabelecimento de regras de transição diante de mudanças normativas com efeitos bruscos ou drásticos, enquanto o mesmo pleito fundado no princípio da proteção da confiança seria invocável somente pelo particular¹⁵².

O raciocínio parece acertado na medida em que é dever do Estado a promoção, no maior grau possível, do estado de coisas determinado pelo princípio da segurança jurídica, em cuja dimensão de calculabilidade está o ideal de manutenção de continuidade normativa. Sendo as regras de transição instrumento exatamente dessa manutenção diante de mudanças bruscas ou drásticas, a omissão ou insuficiência no seu estabelecimento reclama ação por parte dos destinatários do princípio – os poderes de Estado, como já visto.

Por isso, podem os poderes de Estado formular pleito judicial para estabelecimento ou controle de suficiência de regras de transição com fundamento na preservação da continuidade

¹⁴⁹ *Op.cit.*, p. 387 e 389.

¹⁵⁰ *Op.cit.*, p. 393-429.

¹⁵¹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 54-56.

¹⁵² *Op.cit.*, p. 55.

normativa, ou seja, para tutela do interesse coletivo à preservação da segurança jurídica.

Pode-se pensar, por exemplo, em alteração na legislação ambiental (um ato do Poder Legislativo, portanto) que torne proibida e sancionável com multa severa, em razão de seu potencial poluidor, o exercício de determinada atividade sempre permitida pela legislação e, por isso, amplamente praticada por determinado setor de atividade econômica. Desacompanhada de regras de transição, se trataria de mudança normativa violadora da continuidade normativa e, por consequência, do princípio da segurança jurídica: uma conduta essencial a determinada atividade econômica, sempre praticada porque permitida pela legislação e tida como lícita pelos órgãos de fiscalização, passa a ser abruptamente um ilícito ambiental passível de sanção imediatamente aplicável.

Adotada a compreensão aqui sustentada, no exercício da legitimidade conferida pelo art. 103, V, da Constituição de 1988, a chefia do Poder Executivo de estado especialmente afetado em razão da importância e da disseminação, em seu território, da atividade econômica impactada, pode manejar ação de controle direto de constitucionalidade contra a alteração, pleiteando a necessidade de estabelecimento de regras de transição sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica pelo desrespeito à continuidade normativa.

Os particulares, por sua vez, podem formular pleito judicial para tutela do seu direito subjetivo tanto com fundamento na continuidade normativa, quanto fundado na proteção da confiança relativamente à sua posição jurídica individualmente considerada. Ou seja, podem buscar o Poder Judiciário não só com fundamento em violação ao princípio da segurança jurídica, mas também por violação ao princípio da proteção da confiança legítima, buscando, por razões específicas de índole subjetiva, o estabelecimento de regras de transição que entender as adequadas ao seu caso.

Essa diferença também se sustenta no fato de que, no caso dos particulares, há pretensão não só fundada no dever de promoção de segurança jurídica que recai sobre os poderes de Estado, mas também na proteção dos direitos fundamentais dos quais dispuseram quando confiaram legitimamente na permanência das normas, confiança frustrada exatamente pela mudança brusca ou drástica dessas mesmas normas¹⁵³.

Ilustrando o ponto com o mesmo exemplo anterior, diante de alteração na legislação ambiental que torne proibida e sancionável o exercício de determinada atividade antes permitida pela legislação, se desacompanhada a mudança de regras de transição ou se insuficientemente calibradas, os particulares podem, como um dos poderes de Estado, acionar o Poder Judiciário

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 392.

buscando a preservação da continuidade normativa, mas podem também fazê-lo sob o argumento da proteção à confiança legítima – baseando o argumento, portanto, em aspectos subjetivos, em particularidades da sua própria situação.

O que não pode o particular é, sob o argumento de violação objetivamente considerada à continuidade normativa, pleitear “políticas públicas específicas e gerais para garantir segurança jurídica” – possibilidade que, por outro lado, é dada aos Poderes de Estado, como já visto –, podendo apenas exigir o reconhecimento da violação específica do seu “direito à segurança” como decorrência do que determina o princípio da segurança jurídica objetivamente considerado¹⁵⁴.

O fundamental aqui é compreender que eventuais violações do princípio da segurança jurídica objetivamente considerado ou da proteção à confiança legítima enquanto sua manifestação de índole subjetiva, perspectivas complementares e igualmente relacionadas ao disposto objetivamente pelo ordenamento jurídico¹⁵⁵, são produto do mesmo fenômeno: da insegurança provocada por mudanças bruscas ou drásticas em prejuízo a posições jurídicas consolidadas ou expectativas legítimas estabelecidas precisamente com base na previsibilidade que propiciavam as normas objeto das modificações.

Portanto, independentemente de como ou por quem é suscitada a violação ao princípio da segurança jurídica, seja sob o fundamento objetivo de violação da continuidade normativa, seja sob a perspectiva subjetiva de violação à proteção da confiança legítima, o estabelecimento de regras de transição deve ter como destinatários aqueles impactados por mudança brusca ou drástica.

Destacadas essas nuances, é ainda possível apontar que as razões de segurança jurídica se relacionam ao interesse coletivo e, portanto, a uma dimensão de justiça geral, enquanto as razões relacionadas à proteção da confiança legítima, a uma dimensão de justiça individual¹⁵⁶.

Surge daí uma importante consequência: a necessidade de estarem devidamente justificadas, diante do que impõe o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF/88), as regras de transição estabelecidas.

Se é razoável admitir que uma mesma mudança normativa é capaz de gerar efeitos mais ou menos intensos a um sujeito ou grupo de sujeitos, impondo que sejam diferentemente tratados em razão das diferenças que ostentam, também é fundamental que o modo de aferição

¹⁵⁴ *Op.cit.*, p. 692.

¹⁵⁵ NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 74.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 390.

dessas diferenças para o fim específico de formatar regras de transição seja adequado, sob pena de violação à obrigação de tratamento isonômico a quem se encontre em situação equivalente, decorrente exatamente do princípio da igualdade¹⁵⁷.

Para tanto, como ensina Ávila, é preciso definir os elementos estruturais a partir dos quais a análise da igualdade deve ser concretizada. Esses elementos são: (i) os sujeitos objeto de comparação (p.ex., duas pessoas naturais); (ii) a medida de comparação, entendida como o aspecto comum aos sujeitos que será utilizado como referência de comparação (p.ex., discernimento suficiente para exercício do direito de votar); (iii) um elemento indicativo da medida de comparação, entendido como um aspecto que permita mensurar a presença, nos objetos de análise, do aspecto comum comparado (p.ex., a idade dos sujeitos comparados); e (iv) a finalidade da diferenciação, entendida como a razão pela qual se está impondo tratamento diferenciado entre um e outro sujeito ou grupo de sujeitos (p.ex., aferir o nível de discernimento para efeito de permitir ou não que o exercício do direito de voto)¹⁵⁸.

Trata-se de análise que, no contexto das regras de transição, dependerá da fixação desses elementos, de modo a se identificar se de fato se está diante de circunstância na qual o estabelecimento de regras de transição mais específicas a determinado sujeito ou grupo de sujeitos está respaldada no que é exigido pelo princípio da igualdade – a existência de um direito cuja necessidade de especial resguardo diante da modificação é legítima – ou se, pelo contrário, resultaria em tratamento anti-isonômico e, portanto, em discriminação juridicamente infundada¹⁵⁹.

Portanto, as regras de transição devem ser dirigidas para proteção daqueles brusca ou drasticamente atingidos por mudanças normativas, o que pode ocorrer sob perspectiva objetiva, relacionada à necessidade de manutenção de continuidade normativa do ordenamento, ou sob perspectiva subjetiva, relacionada à necessidade de proteção da confiança legítima exercida por determinado sujeito e frustrada pela mudança em intensidade específica aferida com base nas suas condições subjetivas, hipótese na qual será necessário justificar o tratamento específico conferido à proteção da confiança diante do que impõe o princípio da igualdade.

2.5 O que são e para que servem as regras de transição

¹⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 39.

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 45-77.

¹⁵⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 11 e 44.

Devidamente traçados esses parâmetros gerais a serem observados no estabelecimento de regras de transição, se torna possível, finalmente, definir *o que são* regras de transição e *para que servem*.

Regras de transição são normas jurídicas da espécie regra cuja instituição é obrigação imposta aos poderes de Estado quando, no exercício de suas competências, promoverem mudanças normativas bruscas ou drásticas, entendidas como bruscas as mudanças cuja ocorrência não era minimamente antecipável, e drásticas as mudanças que, embora antecipáveis, produzam efeitos demasiadamente intensos sobre aqueles por ela afetados.

Essa obrigação decorre do princípio da segurança jurídica tanto sob perspectiva objetiva – manutenção da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade, especificamente por meio da garantia de continuidade normativa do ordenamento – quanto sob enfoque subjetivo – garantia de proteção à confiança legítima depositada na permanência de determinada posição jurídica ostentada por determinado sujeito.

Servem as regras de transição, nesse sentido, como instrumento para preservação da continuidade normativa por meio do resguardo de previsibilidade e graduabilidade na mudança. Para tanto, operam suavizando os efeitos gerados pela modificação normativa, o que pode ocorrer de duas formas: (i) manutenção da eficácia da norma anterior por determinado período ou para determinado grupo de casos ou sujeitos, ou (ii) estabelecimento de regimes temporários, diferentes tanto do regime anterior quanto do regime novo, para tutela das posições jurídicas intermediárias identificadas como relevantes no contexto da transição.

O formato adequado, por sua vez, deve ser aquele que possa atender a um critério geral relacionado à própria finalidade das regras de transição: equilibrar a tensão entre a promoção dos efeitos pretendidos pela mudança normativa em maior medida possível, em prestígio às competências atribuídas a cada Poder para modificação das normas vigentes, e a tutela das situações e posições jurídicas consolidadas sob as normas objeto de modificação, em preservação ao princípio da segurança jurídica objetivamente ou subjetivamente considerado.

Como devem ser mais concretamente formatadas as regras de transição em cada caso, no entanto – por qual prazo devem perdurar, quais casos devem atingir, qual o formato adequado etc. – depende de uma progressiva especificação quanto aos polos da tensão antes referida como critério geral.

Diante disso, se torna imprescindível definir de quais bens jurídicos se está tratando e de qual a natureza das relações e posições jurídicas afetadas pela mudança normativa – é preciso, portanto, que a análise se aproxime do ramo do Direito pelo qual normatizados esses bens, relações e posições.

Essa necessidade conduz à busca de resposta para a pergunta central deste trabalho: quais efeitos se deve considerar como bruscos ou drásticos no contexto de mudança normativa no âmbito do Direito Tributário brasileiro e, identificados esses efeitos, quais critérios devem ser considerados para o estabelecimento de regras de transição capazes de suavizá-los? É o que se investiga a seguir.

3 O EMPREGO DE REGRAS DE TRANSIÇÃO PARA GARANTIA DE CONTINUIDADE NORMATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Continuidade normativa e regras de transição, como visto até aqui, estão estreitamente relacionadas. Essa relação é centrada no fato de que o estabelecimento de regras de transição consiste em instrumento para manutenção da continuidade diante de modificações normativas com efeitos bruscos ou drásticos.

Trata-se de garantir aos sujeitos afetados pela mudança normativa um nível suficiente de previsibilidade relativamente às consequências jurídicas futuras dos atos que praticam e das posições que ostentam com base nas normas do presente – de conferir segurança jurídica, portanto, na transição das normas do presente às normas do futuro, impedindo que sejam frustradas completamente as expectativas legítimas depositadas pelos cidadãos no Direito vigente ao tempo da conduta tomada.

Para cumprimento efetivo e suficiente desse papel, a formatação das regras de transição deve considerar a natureza dos direitos afetados por mudanças normativas bruscas ou drásticas e em que medida deve estar garantida continuidade normativa para que se atenda ao que impõe o princípio da segurança jurídica no contexto das relações jurídicas impactadas.

Portanto, sendo objeto deste trabalho investigar o emprego das regras de transição especificamente no âmbito do Direito Tributário brasileiro, é necessário que se estabeleça (i) como está estruturado o princípio da segurança jurídica nesse ramo pelo Direito positivo e, a partir disso, (ii) quais mudanças normativas em matéria tributária devem ser classificadas como geradoras de efeitos bruscos ou drásticos para então (iii) propor como devem ser formatadas as regras de transição que sejam capazes de suavizá-los e, portanto, garantir continuidade normativa às relações jurídico-tributárias.

3.1 A segurança jurídico-tributária na Constituição Federal de 1988 e os mecanismos de proteção aos direitos dos contribuintes

Trata o Direito Tributário, é preciso destacar desde já, de um conjunto de relações jurídicas¹⁶⁰ que resulta em *interferência direta nos direitos fundamentais*, notadamente os de

¹⁶⁰ Essa afirmação, hoje trivial, já foi objeto de disputas doutrinárias, tendo prevalecido sobre a ideia de que o tributo seria simples derivação da supremacia de fato do Estado sobre os particulares e, portanto, de bruta relação

propriedade e liberdade, daqueles que ocupam o polo passivo das obrigações respectivas¹⁶¹.

Essa interferência, materializada em obrigação de recolhimento de determinado valor aos cofres públicos (a chamada obrigação tributária principal) ou de prestação de obrigações de fazer (as chamadas obrigações tributárias acessórias), *independe da vontade dos sujeitos envolvidos*. Isso porque a obrigação tributária, seja de qual espécie for, decorre da lei, de modo que é possível ao particular tão somente evitar a prática do fato nela previsto como capaz de desencadear a obrigação – praticado o fato, porém, não é possível evitar a produção dos efeitos jurídico-tributários que a lei a ele atribui¹⁶².

Ninguém é juridicamente obrigado a auferir renda – se o fizer, porém, estará juridicamente obrigado ao recolhimento do imposto sobre a renda; ninguém é juridicamente obrigado a ser proprietário de bem imóvel em área urbana – se o fizer, porém, estará juridicamente obrigado ao recolhimento do imposto predial e territorial urbano; e assim é a lógica com todos os tributos: ninguém está obrigado a incorrer em sua hipótese de incidência mas, se o fizer, estará inapelavelmente sujeito à obrigação tributária respectiva tal qual prevista em lei.

Nesse sentido – e isso é decisivo para que se perceba o quanto a segurança jurídica é especialmente importante a determinadas matérias, a exemplo da tributária –, os comportamentos adotados pelos particulares produzem os efeitos jurídicos previstos na lei sem que haja qualquer espaço para exercício de autonomia, pelos sujeitos envolvidos, na formação desses efeitos¹⁶³.

Em matéria de Direito Tributário, portanto, está o particular submetido a “*heterorrestrições* aos seus direitos fundamentais”: diferentemente das obrigações fundadas no Direito Privado, âmbito no qual prevalece a autonomia da vontade dos sujeitos obrigados e, por isso, uma lógica de autorrestrição de seus direitos, as obrigações tributárias provocam restrição a direitos dos particulares independentemente de sua vontade, obrigações cuja extensão e finalidade são estabelecidas não por eles, mas por quem detém competência para o exercício do poder de tributar¹⁶⁴.

Essa percepção é de fundamental importância na interpretação e aplicação do princípio

de poder, conf. rememorado em: COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 9.

¹⁶¹ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17 e 77.

¹⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 578.

¹⁶³ NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 100.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 302.

da segurança jurídica especificamente no âmbito do Direito Tributário: apesar de não haver diferença estrutural no princípio da segurança jurídica – sua estrutura normativa e o estado de coisas cuja busca ele determina não variam –, quando se trata de relações jurídico-tributárias, ele ostenta especial eficácia protetiva dos contribuintes por conta da restrição causada, no contexto específico dessas relações, aos seus direitos fundamentais (notadamente os de liberdade e propriedade), e também especial peso em caso de eventual conflito com outros princípios¹⁶⁵.

Dito de outro modo: o princípio da segurança jurídico-tributária não é outra norma relativamente ao princípio da segurança jurídica em geral – é a mesma norma, com a mesma estrutura, mas com especial relevância normativa no contexto do Direito Tributário em razão do potencial impacto das relações nele desenvolvidas nos direitos fundamentais daqueles sujeitos a elas.

No caso do Direito Tributário brasileiro em particular, essa especial relevância normativa decorre também do fato de conter a Constituição de 1988 um rol específico de disposições que torna a segurança jurídico-tributária elemento central do subsistema constitucional tributário.

Apesar de as amarras ao poder de tributar do Estado estarem espalhadas por todo o texto da Constituição, é indispensável que se considere a eloquência no tratamento da questão no momento a ela reservado especificamente: o rol constitucional das “Limitações do Poder de Tributar”¹⁶⁶. Sua centralidade no sistema constitucional tributário é destacada com precisão por Schoueri:

Portanto, as limitações ao poder de tributar demarcam o território assegurado pela Constituição para que o setor privado possa buscar recursos para financiar as tarefas que a Constituição lhe impõe, inclusive a de pagar tributos. Revela-se, pois, dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às “limitações” propicia.¹⁶⁷

Desse rol de limitações, são especialmente relevantes para o objeto deste trabalho as regras da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”), que formam o conjunto específico das limitações formais temporais ao poder de tributar, relacionadas à “condição temporal de eficácia das normas” produzidas pelos entes federados no exercício das competências tributárias a eles conferidas pelo texto da Constituição¹⁶⁸.

Essa especial relevância decorre do fato de estarem elas estreitamente relacionadas ao

¹⁶⁵ *Op.cit.*, p. 300-301.

¹⁶⁶ Arts. 150 a 152, Seção II do Título VI do Capítulo I, da Constituição Federal de 1988.

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 309.

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129.

princípio da segurança jurídica – estão fundadas nele¹⁶⁹ e, ao mesmo tempo, servem de fundamento para a construção indutiva do seu conteúdo normativo no conjunto da CF/88¹⁷⁰.

É importante anotar aqui, mesmo diante da existência do rol do art. 150, que as limitações constitucionais ao poder de tributar não devem ser lidas nem de forma isolada no contexto do sistema constitucional, nem interpretadas como um rol taxativo de garantias, o que tem importantes consequências no que diz respeito ao alcance do princípio da segurança jurídico-tributária.

O texto da Constituição de 1988 é claro ao estabelecer um sistema aberto de normas constitucionais de viés protetivo dos direitos e garantias fundamentais em face do poder estatal de tributar, seja em razão da regra constitucional de abrangência geral posta no art. 5º, §2º – as disposições expressas não excluem a existência de direitos e garantias implícitos, “decorrentes do regime e dos princípios” constitucionalmente consagrados –, seja por conta da previsão específica posta no subsistema tributário pelo *caput* do artigo 150 – os direitos expressamente listados no rol de limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser lidos “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” pelas demais disposições constitucionais¹⁷¹.

Portanto, esses dispositivos no texto da Constituição funcionam como válvulas abertas a outras normas que, mesmo não expressamente previstas, possam ser reconstruídas a partir do arcabouço constitucional para efeito de realizar em maior medida o que determina o princípio da segurança jurídica em matéria tributária, especificamente com vistas à proteção de direitos fundamentais dos contribuintes.

No já mencionado RE nº 566.621, o STF, ao analisar a constitucionalidade de dispositivo da LC nº 118/2005 que promoveu redução à metade do prazo prescricional para que contribuintes pleitassem a repetição de indébito tributário, reconheceu que a pretensão de aplicação imediata da nova regra assim que publicada a lei, “sem resguardo de nenhuma regra de transição”, implicava “ofensa ao princípio da segurança jurídica”. O tribunal declarou, por isso, a inconstitucionalidade da eficácia imediata da alteração, determinando que fosse obedecido também relativamente a ela o prazo de 120 (cento e vinte) dias de *vacatio legis* previsto para os demais dispositivos da mesma lei¹⁷².

No voto proferido na ocasião, condutor da maioria formada no julgamento, assentou a

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 411.

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 253-255.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 162.

¹⁷² RE nº 566.621, RG, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, publicado em 11/10/2011.

relatora, min. Ellen Gracie:

É que isto, ainda que não viole estritamente ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada, atenta contra outros conteúdos do princípio da segurança jurídica. Efetivamente, se, de um lado, não há dúvida de que a proteção das situações jurídicas consolidadas em ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada constitui imperativo de segurança jurídica, concretizando o valor inerente a tal princípio, de outro, também é certo que tem este abrangência maior e que implica, também, resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à Justiça. Há, efetivamente, conteúdos do princípio da segurança jurídica que se encontram implícitos no texto constitucional.¹⁷³

A decisão reforça o que se está sustentando aqui: a proteção à segurança jurídica, inclusive e especialmente à segurança jurídico-tributária, não se limita ao cumprimento das disposições expressas constantes do texto da Constituição. É possível também o emprego de outros mecanismos de proteção quando aqueles previstos expressamente se revelem insuficientes para promoção do que determina o princípio diante de determinadas circunstâncias ou determinados casos concretos.

Diante desse cenário, o estabelecimento de regras de transição se revela não apenas possível, mas imperativo diante de mudanças normativas que imponham efeitos bruscos ou drásticos aos contribuintes. A continuidade normativa, aspecto essencial à dimensão de calculabilidade do princípio da segurança jurídica, exige que o Direito confira grau suficiente de previsibilidade que garanta aos cidadãos a possibilidade de planejarem consciente e livremente suas vidas, garantia que, diante de cenário de mudanças normativas abruptas, gera “direito a um regime de transição justo” àqueles por elas atingidos¹⁷⁴.

No que diz respeito especificamente ao Direito Tributário, a continuidade exige que, por meio das regras de transição, seja evitado o “tipo de mudança que fuja do espectro material e temporal de consequências antecipáveis pelo contribuinte”¹⁷⁵, ou seja, que se impeça que as mudanças modifiquem intensamente as consequências jurídico-tributárias nas quais os contribuintes se basearam quando planejaram e adotaram determinada conduta ou determinado curso de ação.

Mas, identificado que o estabelecimento de regras de transição é possível – e especialmente relevante por ser instrumento de segurança jurídica – também no contexto do Direito Tributário brasileiro se assim for necessário para garantir continuidade normativa, é preciso definir quando essa necessidade efetivamente se apresenta. Para tanto, é preciso responder à seguinte pergunta: que tipo de mudança nas normas tributárias produz efeitos

¹⁷³ Inteiro teor do acórdão, p. 21.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 647.

¹⁷⁵ *Op.cit.*, p. 645.

suficientemente intensos a ponto de reclamar o emprego de regras de transição?

3.2 A modificação de normas tributárias e os efeitos bruscos ou drásticos sobre os contribuintes

São diversos os adjetivos utilizados na tentativa de definir quais as mudanças normativas cujos efeitos demandam, sob pena de violação à segurança jurídica, o estabelecimento de regras de transição: “abruptas”¹⁷⁶, “desconexas ou inconsistentes”¹⁷⁷, “tumultuárias”¹⁷⁸, “traumática”¹⁷⁹, “desleal” ou “inopinada”¹⁸⁰, “severa”¹⁸¹.

Todos eles são pertinentes na medida em que transmitem a ideia geral de que as regras de transição têm como função impedir que mudanças normativas produzam efeitos inteiramente inesperados, ilógicos, capazes de fulminar inteiramente as expectativas legítimas ou a capacidade de antecipação dos afetados por elas relativamente às consequências jurídicas de suas condutas. Essa ideia é correta, dado que é justamente a preservação dessas expectativas e dessa capacidade o que é determinado pelo princípio da segurança jurídica especificamente em seu aspecto de continuidade normativa.

Todos eles, por outro lado, também padecem de elevado grau de indeterminação. Podem ser interpretados como referentes a um conjunto amplo de situações, sem que seja possível estabelecer com maior precisão ou concretude quais mudanças ou alterações normativas apresentam as características necessárias e suficientes para que recebam qualquer dos adjetivos – e, desse modo, seja imposta a obrigação de estabelecimento de regras de transição.

Deve-se ainda observar, como já referido, o fato de que a qualificação dos efeitos de mudanças normativas como causadores de insegurança jurídica depende também da natureza dos direitos afetados e da relevância da segurança jurídica especificamente no contexto das relações jurídicas de que se trata – no caso deste trabalho, como já dito, no contexto das relações

¹⁷⁶ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015, p. 245, e CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB*. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 15.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646.

¹⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica e mutações legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões de Direito Tributário*. Vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 402.

¹⁷⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 280.

¹⁸⁰ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

¹⁸¹ SILVEIRA, Marilda de Paula. *Segurança Jurídica, Regulação, Ato: mudança, transição e motivação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 216.

jurídico-tributárias.

Em suma: é preciso especificar, na maior medida possível, que tipo de efeito deve ser produzido por mudanças normativas em matéria tributária para que seja necessário o estabelecimento de regras de transição.

Nesse sentido, Ávila oferece relevante ponto de partida ao classificar as mudanças que demandam mecanismos de transição em bruscas ou drásticas, categorias assim definidas:

Sendo assim, o que a exigência de calculabilidade por meio da continuidade do ordenamento jurídico afasta são mudanças bruscas e drásticas. Bruscas são aquelas alterações que não são, de modo algum, antecipáveis e que, por isso mesmo, surpreendem o destinatário, que com aquelas não contava, nem podia contar. Drásticas são aquelas mudanças que, embora antecipáveis quanto à ocorrência, são bastante intensas nos seus efeitos. Nesse sentido, a calculabilidade impede não apenas as mudanças bruscas, ainda que não drásticas, mas igualmente as alterações drásticas, mesmo que não bruscas¹⁸².

Pode-se dizer, portanto, que tanto mudanças bruscas quanto mudanças drásticas violam a continuidade normativa, mas o fazem por razões diferentes: mudanças bruscas violam a continuidade porque não são antecipáveis por aqueles que atingem; mudanças drásticas violam a continuidade porque, embora antecipáveis, produzem efeitos demasiadamente intensos sobre aqueles sujeitos à modificação.

Cada uma dessas categorias, como se verá adiante, pode ser identificada especificamente no contexto do Direito Tributário, inclusive porque relacionadas às limitações formais temporais expressamente previstas pela Constituição quanto à matéria: as regras de irretroatividade e anterioridade em matéria tributária (art. 150, III).

3.2.1 Mudança normativa tributária brusca

Identifica-se uma mudança normativa brusca, como já apontado, quando se trata de modificação não antecipável pelos que são por ela afetados. Portanto, é a *impossibilidade de antecipação à mudança* o critério que qualifica mudanças normativas como mudanças bruscas.

Quando se trata de Direito Tributário, é importante ressaltar desde já, esse critério deve ser entendido como referente não à possibilidade de antecipação *da* mudança – de antecipar a sua ocorrência –, mas à capacidade daqueles por ela afetados de *se anteciparem a ela*.

Deve-se reconhecer, como já apontado, que a mudança normativa é movimento legítimo dos Poderes de Estado no exercício de suas respectivas competências¹⁸³, conclusão que é

¹⁸² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646.

¹⁸³ Como já visto em: ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 220/221; NOVOA, César

inteiramente aplicável e compatível com o Direito Tributário brasileiro. Não há que se falar em um direito à permanência por tempo indeterminado, para o futuro, das normas tributárias às quais submetidos os contribuintes no presente¹⁸⁴.

A própria Constituição, ao instituir expressamente limitações ao exercício das competências tributárias pelos entes federados, pressupõe o movimento de mudança normativa em matéria tributária – desde que respeitados determinados limites, a modificação das normas tributárias é possibilidade dada a quem detém a respectiva competência.

Diante dessa circunstância, a capacidade de antecipação *da* mudança não funciona como critério útil para especificação de quando uma mudança normativa em matéria tributária demanda o estabelecimento de regras de transição. Como já referido, a própria continuidade opera sob a lógica de um ordenamento não imutável, mas “tendencialmente estável”¹⁸⁵, noção que não conduz à interdição da mudança, mas à preocupação em tutelar especificamente situações e sujeitos por ela atingidos. Se a ocorrência da mudança é uma possibilidade sempre posta, não há que se falar em impossibilidade de antecipar a sua ocorrência.

A *possibilidade de antecipação à mudança* por parte daqueles por ela afetados, de outro lado, é critério que, tomado sob a luz da continuidade, permite qualificar mudanças normativas como bruscas mesmo em um cenário no qual elas são possibilidade permanente, o que permite reconhecer quando se faz necessário o emprego de regras de transição.

Como já visto, é característica indissociável da própria noção de Estado de Direito a estabilidade das normas no tempo. Ela contribui decisivamente para que o sistema jurídico possa cumprir sua função fundamental de orientação de condutas, função cuja realização passa pela preservação das expectativas legítimas dos indivíduos que basearam suas condutas com base nas normas do presente – e eis o ponto – *mesmo diante de mudança dessas normas no futuro*¹⁸⁶.

Frustrar essas expectativas, como aponta Marmor, não só retira do Direito a função de orientar condutas, a ele indispensável, mas resulta também em “profundo desrespeito pela liberdade e autonomia das pessoas”, o que reputa moralmente inaceitável¹⁸⁷.

García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 88; VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

¹⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 391.

¹⁸⁵ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 43/44.

¹⁸⁶ MARMOR, Andrei. “The Rule of Law and Its Limits”. *Law and Philosophy*, vol. 23, no. 1, p. 1-43. Dordrecht: Springer, 2004, p. 5/6.

¹⁸⁷ *Op.cit.*, p. 23.

Também por isso a irretroatividade das normas, salvo em casos excepcionais, é sempre referida como característica indispensável ao Direito – se é sua pretensão direcionar as condutas de hoje, seria um contrassenso pretender fazê-lo com base nas normas de amanhã¹⁸⁸ – e parte fundamental do estado de coisas cuja consecução é determinação do princípio da segurança jurídica – as normas devem ser anteriores aos fatos sobre os quais pretendem incidir, sendo preservadas de eventual modificação normativa as situações já consolidadas sob a norma modificada¹⁸⁹.

Diz-se retroativa, sob esse enfoque, aquela norma que pretende conectar as consequências ou efeitos jurídicos por ela previstos a pressupostos de fato ocorridos antes de ela, a norma, estar vigente¹⁹⁰.

Tal pretensão, no contexto específico do Direito Tributário brasileiro, é claramente rechaçada: a irretroatividade tributária, constante expressa e especificamente da Constituição de 1988, veda aos entes federados a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, “a”).

Trata-se de regra constitucional que promove o princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade ao conferir aos contribuintes previsibilidade quanto às obrigações tributárias que serão atribuídas no futuro às condutas que decidem adotar no presente¹⁹¹. Ao garantir que normas do futuro não poderão atingir “fatos geradores ocorridos”, a irretroatividade contribui para que sejam previsíveis pelos contribuintes as consequências tributárias das condutas que decidem adotar¹⁹².

Se é possível identificar a norma vigente no momento da prática do fato gerador, sendo vedada a retroatividade da lei tributária, é conferida aos contribuintes a expectativa legítima de aplicação daquela consequência nela prevista, ainda que venha a ser modificada no futuro.

A regra da irretroatividade tributária, portanto, visa garantir essa previsibilidade aos contribuintes ao determinar que, quando ocorrer o fato jurídico-tributário, o surgimento da obrigação tributária deve se dar nos moldes previstos pela norma de incidência vigente naquele momento – o momento da adoção, pelo contribuinte, da conduta posta no antecedente

¹⁸⁸ FULLER, Lon L. *The Morality of Law* (Revised Edition). New Haven: Yale University Press, 1969, p. 53.

¹⁸⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 10ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 230.

¹⁹⁰ GUASTINI, Riccardo. *La Sintaxis del Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 275.

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 254/255.

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 288.

normativo.

Considerando que é a ocorrência do fato gerador o recorte temporal posto na regra constitucional, se tal ocorrência se der sob a mesma norma que era a vigente quando o contribuinte agiu ou deixou de agir, há previsibilidade: a consequência tributária antecipada pelo contribuinte quando praticou a conduta será a consequência efetivamente aplicada, ainda que a norma já tenha sido modificada na data da efetiva implementação dessa consequência.

Tome-se como exemplo o caso do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas: no decorrer de determinado ano-calendário, na vigência de determinada alíquota, o contribuinte aufere determinada quantia de renda tributável. O lançamento do tributo respectivo se dá apenas no ano seguinte, denominado ano-exercício do tributo, o que pode ocorrer já na vigência de alíquota diversa daquela vigente no ano-calendário no qual auferidos os rendimentos tributáveis.

Contudo, por força da regra constitucional da irretroatividade e em razão de o fato gerador já ter ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário, é irrelevante que a alíquota vigente no ano de lançamento e recolhimento do imposto seja diversa. Dada a implementação integral da “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN), o fato gerador ocorreu sob a vigência da alíquota anterior, razão pela qual a lei nova somente passou a ser a lei vigente posteriormente a ele.

O marco estipulado pela regra constitucional é também o utilizado pelo art. 144 do CTN, que determina que o lançamento do tributo deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador e ser regido “pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Nesses casos, nos quais todas as condições necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador se implementam antes da mudança normativa, a vedação à retroatividade e o disposto no Código Tributário Nacional são suficientes para garantir aos contribuintes *possibilidade de antecipação à mudança*. A pretensão de aplicação retroativa de modificação normativa superveniente à ocorrência do fato gerador para agravar a consequência tributária dele decorrente será inapelavelmente inconstitucional, por violação ao art. 150, III, “a”, e ilegal, por contrariar o disposto no art. 144 do CTN.

Garantindo-se que a norma tributária objeto de mudança só vai regular os fatos jurídico-tributários ocorridos após essa modificação, garante-se aos contribuintes a ela sujeitos (i) a possibilidade de, diante da nova consequência atribuída, reavaliarem as condutas que decidem adotar, e (ii) que a nova norma não atingirá condutas já adotadas, modificando as consequências previstas na norma anterior.

Nesses casos, não há que se falar em mudança brusca: a norma a ser aplicada ao fato

jurídico-tributário, dados o marco temporal posto na regra constitucional da irretroatividade e o disposto no CTN quanto ao lançamento, é a mesma norma que vigia quando o contribuinte, sendo capaz de prever a consequência normativa respectiva, decidiu adotar determinada conduta.

Ocorre que o marco temporal constante da regra constitucional da irretroatividade tributária – o momento da ocorrência do fato gerador – nem sempre garante essa possibilidade de antecipação aos contribuintes.

Há casos nos quais o momento estabelecido pela legislação como marco de ocorrência do fato gerador somente surge como consequência final de uma série de ocorrências prévias mais ou menos distantes no tempo, abrindo espaço à possibilidade de que os contribuintes tenham decidido adotar suas condutas (e tenham efetivamente agido) em momento no qual vigia uma norma que, posteriormente modificada, não é mais a vigente no momento selecionado pela regra constitucional como marco temporal da irretroatividade tributária.

Tais hipóteses são bem ilustradas com referência aos termos empregados pelo já citado art. 114 do CTN: nesse grupo de casos, há a ocorrência prévia de uma ou mais situações necessárias, mas ainda não concorrem todas as situações suficientes para que se tenha por ocorrido o fato gerador – e, por consequência, se estabeleça definitivamente a norma a ser aplicada ao caso por força da regra constitucional da irretroatividade tributária.

Torna-se relevante, diante disso, diferenciar *retroatividade* e *retrospectividade* (ou retroatividade própria/genuína e retroatividade imprópria/não genuína, respectivamente). Para efeito de eficácia temporal de normas de Direito material (como é o caso das normas que impõem obrigações tributárias, ora analisadas), se configuram como retrospectivas aquelas normas de vigência anterior à consumação dos atos ou fatos jurídicos contidos em sua hipótese, atos ou fatos cuja ocorrência, no entanto, já havia se iniciado antes do momento no qual passou a vigor a norma que se pretende a eles aplicável¹⁹³.

Enquanto a norma de eficácia retroativa colhe atos ou fatos já consumados antes de sua vigência, a norma retrospectiva colhe atos ou fatos consumados após sua vigência, mas cuja realização ou ocorrência já havia se iniciado antes dela.

Considerando que a regra constitucional de irretroatividade tributária tem como marco a consumação do fato gerador de obrigação tributária, não estão no seu âmbito de aplicação os casos de eficácia retrospectiva. Abre-se assim espaço para que norma nova atinja fatos situados

¹⁹³ ÁVILA, Humberto. Eficácia Temporal das Normas Materiais e Processuais. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (orgs.). *Entre a Justiça e a Segurança Jurídica: estudos sobre o Direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 358/360.

no passado, fatos que, quando praticados pelos contribuintes, estavam contidos na hipótese de norma com previsão de consequência diversa daquela que, em momento futuro, se pretende aplicável.

No que é pertinente ao objeto deste trabalho e com base na classificação apresentada por Ávila¹⁹⁴, tais casos podem ser divididos em dois grupos:

(i) *Casos de mudança normativa superveniente a parte do fato jurídico-tributário*, quando a norma vigente é modificada depois da ocorrência definitiva de parte dos eventos que compõem o fato jurídico-tributário, mas antes do estabelecido pela lei como momento de sua ocorrência definitiva – hipótese característica dos tributos ditos periódicos, cujo fato gerador se considera ocorrido após determinado período de tempo no qual ocorridos diversos eventos que podem ser individualizados;

(ii) *Casos de mudança normativa superveniente à causa do fato jurídico-tributário*, quando a norma vigente é modificada depois da ocorrência definitiva de eventos que, isolados ou associados a outros, dão causa a fato jurídico-tributário, mas antes do estabelecido pela lei como momento de sua ocorrência definitiva – hipótese característica de tributos cujo fato gerador é necessariamente precedido de um encadeamento de eventos, desencadeados pelo contribuinte, prévios ao momento fixado pela legislação como de sua efetiva ocorrência.

O primeiro grupo de casos, nos quais a mudança sobrevém a parte do próprio fato jurídico-tributário, pode ser exemplificado pelas hipóteses de elevação de alíquota de contribuições sociais em meio ao período de apuração. Trata-se de possibilidade decorrente do fato de que são submetidas essas contribuições à anterioridade nonagesimal por expressa disposição constitucional (art. 195, §6º), de modo que não há, como ocorre nos casos de anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”, CF/88), coincidência necessária entre a vigência de nova norma e o início de novo período de apuração.

A Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), por exemplo, tem por hipótese de incidência o auferimento de lucro por pessoa jurídica no decorrer de determinado período de tempo, ao fim do qual, registrados lucros, se considera ocorrido o fato gerador respectivo. Caso aumentada a alíquota em meio a esse período de tempo e adotada pelo contribuinte a opção pelo período anual de apuração, se está diante de hipótese na qual auferiu-se parte do lucro do exercício na vigência de uma alíquota, menor, e outra parte na vigência de outra alíquota,

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 203 e ss.

maior¹⁹⁵.

O Supremo Tribunal Federal já enfrentou a matéria e tem, reiteradamente, decidido que o aumento de alíquota da CSLL em meio ao exercício e a aplicação da nova alíquota à integralidade dos lucros auferidos no período não viola a irretroatividade tributária inscrita no art. 150, III, “a”, da Constituição de 1988. A razão para esse entendimento é precisamente o fato de que já é vigente a lei nova no momento no qual se considera ocorrido o fato gerador respectivo, o último dia do período de apuração, não se tendo por juridicamente relevante o fato de parcela desse lucro total ter sido auferido na vigência da lei anterior¹⁹⁶.

Na prática, portanto, dado que o momento estabelecido na legislação como de ocorrência do fato gerador é o último dia do período de apuração e a regra da irretroatividade tributária estabelece esse momento como marco temporal para definição da lei aplicável, a alíquota incidente sobre todo o lucro auferido no ano será a vigente nesse último dia – em inteira desconsideração ao fato, especialmente relevante ao argumento aqui desenvolvido, de que o contribuinte não só planejou suas atividades na expectativa de incidência do tributo à alíquota vigente quando adotou a conduta (desenvolver determinada atividade econômica com intuito de auferir lucros), mas *efetivamente auferiu parte do lucro* em momento anterior à própria existência da norma que promoveu elevação da alíquota respectiva.

A norma tributária a ser aplicada ao fato jurídico-tributário – a vigente na data de sua ocorrência definitiva – vai colher fatos ocorridos na vigência da norma anterior (com base na qual os contribuintes decidiram agir), produzindo consequência jurídico-tributária mais gravosa.

Dado o fato de já ter sido irreversivelmente praticada parte do próprio fato-jurídico tributário, não é dado aos contribuintes, diante da modificação das consequências tributárias, reavaliarem as condutas que decidem adotar pelo fato de que elas já foram praticadas – o auferimento de parcela do lucro do exercício já havia ocorrido antes da mudança normativa.

Nesses casos, nos quais parte do próprio fato gerador se implementa antes da mudança normativa e parte depois dela, mas ainda antes do marco temporal selecionado na regra constitucional de irretroatividade tributária e nos dispositivos do Código Tributário Nacional, há *inteira impossibilidade de os contribuintes se anteciparem à mudança*. A nova norma

¹⁹⁵ *Op.cit.*, p. 206.

¹⁹⁶ AgR em ARE nº 1.030.760, Relator: Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 21/08/2017, publicado em 04/09/2017; AI nº 741.418, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 24/05/2012, publicado em 01/06/2012; RE nº 317.920, Relator: Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 06/11/2001, publicado em 14/12/2001; RE nº 237.705, Relator: Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, julgado em 01/12/1998, publicado em 23/04/1999; RE nº 197.790, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/1997, publicado em 21/11/1997.

atingirá retrospectivamente condutas já irreversivelmente adotadas que, por si só, consistem em parte do fato jurídico-tributário, modificando as consequências previstas na norma anterior com base na qual agiram os contribuintes.

O segundo grupo de casos, nos quais a mudança sobrevém à ocorrência definitiva de atos ou fatos que dão causa a fato jurídico-tributário, pode ser exemplificado pela elevação de alíquota dos impostos incidentes nas operações de importação e exportação de produtos. Trata-se de tributos de competência da União (art. 153, I e II, CF/88) que podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo por meio de decreto (art. 153, §1º) e com dispensa da observância da regra constitucional da anterioridade (art. 150, §1º).

Essas características dão margem à possibilidade de os contribuintes contratarem importação ou exportação de produtos e, em meio ao período de tempo necessário à efetivação dessas operações, as alíquotas dos impostos serem majoradas – hipótese na qual os contribuintes adotaram condutas sob a vigência de uma norma e terão aplicadas a essas mesmas condutas, quando efetivamente ocorrido o fato jurídico-tributário, uma norma diversa.

Tome-se como exemplo um contribuinte que contrata a importação de determinado produto ou lote de produtos para comercialização no mercado interno.

Dispõe o Código Tributário Nacional que o imposto sobre importação de produtos “tem como fato gerador a entrada destes no território nacional” (art. 19) – mais precisamente, a conduta importar produto estrangeiro (aspecto material da hipótese de incidência do imposto) se considera efetivamente praticada apenas quando introduzido o produto em território nacional por meio do procedimento de desembaraço aduaneiro (aspecto temporal da hipótese de incidência).

Ocorre que o procedimento de desembaraço aduaneiro, momento fixado pela legislação como de efetiva ocorrência do fato jurídico-tributário, é necessariamente precedido de outras condutas a serem tomadas pelo sujeito passivo, notadamente o próprio negócio jurídico de compra e venda do produto estrangeiro a ser importado e a contratação de sua importação. Diante dessa circunstância, a alíquota vigente ao tempo da conduta praticada pelo contribuinte – adquirir produto estrangeiro e contratar sua importação – pode ser menor do que a vigente no momento fixado pela legislação como o de efetiva ocorrência do fato jurídico-tributário respectivo – a data da introdução da mercadoria em território nacional por meio de desembaraço aduaneiro.

A jurisprudência dos tribunais superiores, ao enfrentar a matéria, tem entendimento pacífico no sentido de inexistir violação à irretroatividade tributária na exigência dos tributos à alíquota vigente na data de ocorrência do fato gerador, independentemente do fato de terem os

contribuintes firmado os negócios jurídicos de importação ou exportação sob vigência de alíquota diversa¹⁹⁷.

Diferentemente do primeiro grupo de casos, nos quais parte do fato jurídico-tributário ocorre antes da modificação da norma, aqui esses atos ou fatos precedentes são condição necessária à ocorrência do fato jurídico-tributário, mas ainda não suficientes à realização do fato previsto na hipótese de incidência. O que ocorre antes da modificação normativa, portanto, é a causa do fato jurídico-tributário¹⁹⁸, um ato ou negócio jurídico (ou conjunto deles) que não corresponde exatamente ao previsto na hipótese de incidência, mas sem o qual sua efetiva ocorrência não é possível.

Não se pode perder de vista, porém, o fato de que há uma relação de pressuposição entre esses dois momentos: ao menos em regra, não haverá fato jurídico-tributário sem um ato ou negócio jurídico a ele anterior, que o causa – a causa é pressuposto de fato do fato jurídico-tributário. Consiste em condição necessária à ocorrência do fato gerador (e, por consequência, do surgimento da obrigação tributária respectiva), mesmo que, isoladamente, não seja suficiente para tanto.

Sob a perspectiva dos contribuintes, já nesse momento há efetiva e intensa disposição de direitos fundamentais.

Ainda que não se trate, como no primeiro grupo de casos, de disposição irreversível, a reversibilidade das situações nesse grupo de casos se revela inviável na prática porque invariavelmente atrelada à necessidade de desfazimento de uma série de atos e negócios já formalizados cuja desconstituição jurídica, mesmo que possível em hipótese, produziria prejuízos de diversas ordens – desde econômico-financeiros, pelo pagamento de sanções em razão da rescisão imotivada dos negócios firmados, até reputacionais, pelos danos gerados à imagem do contribuinte enquanto agente econômico.

Há, em suma, todo um conjunto de atos e negócios já praticados cuja possibilidade hipotética de reversão se revela impossibilidade prática, dadas as consequências que estariam a ela atreladas, tornando inviável a retratação de todo esse conjunto de atos de disposição de direitos diante apenas da modificação da norma aplicável ao fato gerador que delas resultaria

¹⁹⁷ AgRg em RE nº 594.832, Relatora: Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, publicada em 12/04/2011; AgRg em AI nº 533.386, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, publicado em 26/03/2010; RE nº 224.285, Relator: Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/1999, publicado em 28/05/1999; RE nº 225.602, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, publicado em 06/04/2001.

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 206.

no futuro¹⁹⁹.

Também nesses casos, nos quais a ocorrência do fato gerador se dá sob vigência de norma diferente daquela que vigia quando praticado o ato ou negócio jurídico que deu causa a essa ocorrência, resultando na aplicação de norma diversa daquela vigente no momento da conduta adotada pelo contribuinte, há inteira desconsideração do fato de que o contribuinte planejou suas ações e efetivamente agiu na expectativa legítima de incidência do tributo à alíquota vigente no momento em que decidiu pela ação (adquirir produto de origem estrangeira).

O contribuinte agiu confiando na continuidade do ordenamento vigente no momento da tomada de decisões juridicamente relevantes, confiança frustrada pela mudança com eficácia retrospectiva da norma tributária²⁰⁰.

Trata-se, ainda que com contornos distintos, também de cenário de *impossibilidade de antecipação à mudança*: a nova norma atingirá condutas praticadas pelos contribuintes que, mesmo não sendo irreversíveis, são de reversão inviável do ponto de vista prático dadas as consequências gravosas que dela resultariam – única e exclusivamente decorrentes, reitere-se, dos efeitos retrospectivos da modificação de norma tributária. A modificação da obrigação tributária que será resultado daquele conjunto de atos e negócios se torna, por si só, fator de desestabilização dessas relações jurídicas, redundando em prejuízos ao contribuinte atingido.

O resultado é, também, a modificação das consequências tributárias previstas na norma com base na qual agiram os contribuintes, fulminando a previsibilidade que deveria ser a eles garantida. Substitui-se segurança jurídica por meio da previsibilidade por insegurança derivada da frustração das expectativas legítimas formadas na vigência da norma anterior, norma com base na qual os contribuintes estabeleceram seu curso de ação.

Diante de todas essas considerações, é possível definir *mudança normativa brusca em matéria tributária como aquela que impõe aos contribuintes, com eficácia retrospectiva, obrigação tributária mais gravosa do que aquela prevista na norma vigente quando dispuseram, por meio de atos ou negócios jurídicos, de seus direitos fundamentais de propriedade e liberdade, disposição que já se mostra irreversível ao tempo da mudança*.

Pode-se dizer, nesse sentido, que a identificação de mudanças bruscas em matéria tributária atende a um *critério objetivo*: o que assume relevância é o fato de já ter havido, no

¹⁹⁹ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material*: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 198/199.

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia Temporal das Normas Materiais e Processuais. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (orgs.). *Entre a Justiça e a Segurança Jurídica*: estudos sobre o Direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 362.

momento da modificação normativa, disposição irreversível de direitos pelos contribuintes por ela atingidos, de modo que a mudança das consequências tributárias de suas ações frustra as expectativas legítimas formadas na vigência da norma anterior.

Essa caracterização decorre da adoção do já mencionado critério de impossibilidade de antecipação à mudança: quando há retrospectividade, há a aplicação aos contribuintes de norma diversa daquela que vigia quando decidiram, diante da norma então vigente, orientar suas condutas e praticar atos ou negócios jurídicos – condutas que, ao tempo da modificação normativa, já não são reversíveis, seja porque irretroatáveis, seja porque sua retratação, em decorrência unicamente da mudança na norma tributária, seria causadora de consequências gravosas ao contribuinte.

Nesses casos, os contribuintes não estão resguardados pela regra constitucional da irretroatividade tributária, como já apontado, ao menos se considerada a interpretação e aplicação que tem sido a ela conferida pelos tribunais superiores no sentido de não considerar juridicamente relevantes as condutas efetivamente praticadas pelos contribuintes antes da efetiva ocorrência do fato gerador.

Portanto, diante de mudanças bruscas em matéria tributária, não têm os contribuintes condições de se anteciparem à mudança porque já agiram antes dela, quando vigente norma diversa, ações que já não são mais reversíveis quando da superveniência da modificação normativa.

Também não estão os contribuintes resguardados, diante de mudanças bruscas, pela regra constitucional da irretroatividade tributária, ao menos do modo como interpretada e aplicada na jurisprudência. Prevalece o entendimento, ancorado em interpretação literal do art. 150, III, “a”, da Constituição, de que estão vedadas somente as mudanças normativas que se pretendam aplicáveis a fatos geradores já ocorridos, quando implementadas todas as condições necessárias e suficientes à configuração do fato jurídico-tributário. A preexistência de condições necessárias – a prática irreversível pelo contribuinte de atos e negócios jurídicos –, mas ainda não suficientes à ocorrência do fato gerador, não é entendida como circunstância capaz de justificar a aplicação da regra.

Não se pode ignorar, no entanto, como se tentou demonstrar até aqui, que esse recorte temporal abre margem para que modificações normativas bruscas, ainda que não retroativas, terminem por impor aos contribuintes efeitos retrospectivos inteiramente equivalentes aos que resultariam de eficácia retroativa autêntica²⁰¹.

²⁰¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 281.

Sob a perspectiva do contribuinte que já atuou irreversivelmente, resta igualmente fulminada, em ambos os cenários, qualquer capacidade de prever as consequências tributárias futuras de suas ações. Nenhuma previsibilidade há se as previsões, legitimamente ancoradas no Direito vigente no presente, não possam ser minimamente estabilizadas para o futuro.

Nesses casos, nos quais a irretroatividade “falha como garantia expressa”, é necessário preservar a segurança jurídica por meio da garantia de continuidade das normas com base nas quais agiram – resguardando os “direitos da transição” aos contribuintes atingidos pela mudança²⁰².

3.2.2 Regras de transição em caso de mudança normativa tributária brusca

Mudanças normativas bruscas em matéria tributária, como visto até aqui, têm como marco distintivo o fato de que sua superveniência impossibilita aos contribuintes que se antecipem a elas. Ao tempo da mudança normativa, não é mais possível aos contribuintes decidirem, com base nos efeitos jurídico-tributários atribuídos aos seus atos, por um ou outro curso de ação porque, ao tempo da mudança, já agiram irreversivelmente na vigência da norma anterior.

Essas ações dos contribuintes, por sua vez, são necessárias, mas ainda não suficientes para que se tenha por ocorrido o fato gerador, o que faz com que as hipóteses de mudança brusca desbordem do campo da proibição veiculada pela regra constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”) porque o marco temporal para sua aplicação é precisamente a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, as mudanças normativas bruscas em matéria tributária ostentam eficácia retrospectiva, em imposição aos contribuintes de obrigação tributária mais gravosa do que aquela prevista na norma vigente quando decidiram adotar suas condutas.

Ao permitir essa projeção retrospectiva de efeitos de mudança normativa em matéria tributária, se produz inequívoca violação à segurança jurídica porque é inteiramente retirada dos contribuintes parcela fundamental do que o referido princípio lhes garante: condições de previsibilidade quanto às consequências jurídicas dos atos que decidem ou não praticar²⁰³. Em um cenário no qual não é dado aos contribuintes conhecerem previamente às suas ações quais serão as consequências jurídicas a elas atribuídas no futuro, nem lhes é assegurado que serão

²⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 393.

²⁰³ NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 74/75 e 118.

elas, as normas conhecidas no momento da ação, as efetivamente aplicadas, não há previsibilidade²⁰⁴.

Isso posto, é preciso cautela com posições que apontam para a irrelevância da “mera expectativa de direito” quando se trata da irretroatividade no âmbito do Direito Tributário²⁰⁵. Se é correto apontar que a regra constitucional respectiva (art. 150, III, “a”) tem como marco temporal de aplicação a ocorrência do fato gerador e, portanto, o que se desenrola antes dessa ocorrência não desencadeia a proibição ao poder de tributar por ela veiculada, tal conclusão não pode induzir ao erro de se negar qualquer relevância jurídica às expectativas legítimas dos contribuintes relativamente às normas tributárias que serão a eles aplicadas – ainda que essas expectativas não sejam suficientes à aplicação da regra constitucional da irretroatividade tributária, não se esgota nela a proteção conferida aos contribuintes pelo princípio da segurança jurídica diante de modificação normativa em matéria tributária²⁰⁶, proteção que deve contemplar o direito de que sejam minimamente previsíveis as consequências tributárias a eles impostas²⁰⁷.

O papel das regras de transição diante de mudanças bruscas em matéria tributária, portanto, é o de propiciar confirmação da legítima “expectativa de incidência normativa futura” tutelada pela segurança jurídica em seu aspecto de continuidade normativa²⁰⁸. Quem programou suas atividades de acordo com o Direito vigente e, confiando nele, efetivamente agiu, tem o direito de ter sua posição tutelada quando modificadas retrospectivamente as normas aplicáveis²⁰⁹.

Por isso, no caso de mudança normativa tributária brusca, a modalidade de regra de transição adequada é a das regras de conflito. Nessa modalidade, como já visto, as regras de transição promovem manutenção da eficácia da norma modificada para determinado grupo de casos ou por determinado período de tempo após a modificação²¹⁰.

A adequação das regras de conflito decorre do fato de que a insegurança jurídica

²⁰⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 221.

²⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 528.

²⁰⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 556 e 597.

²⁰⁷ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 18.

²⁰⁸ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB*. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 47.

²⁰⁹ *Op.cit.*, p. 199/200.

²¹⁰ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

produzida pelas mudanças normativas bruscas em matéria tributária está na modificação da norma aplicável após a prática de atos ou negócios já irreversíveis pelos contribuintes ao tempo da mudança, prática que se deu sob a orientação da norma objeto de modificação.

Ou seja, não há insegurança decorrente do modo como formatada a nova norma para o futuro, mas do fato de se pretender aplicá-la retrospectivamente, a casos nos quais a garantia de continuidade normativa exige que seja aplicada a norma por ela substituída – porque foi com base nesta, e não naquela, que os contribuintes orientaram suas condutas contando com a consequência jurídico-tributária respectiva.

Assim, a restauração do estado de coisas cuja consecução é determinação do princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade passa, nesses casos, pelo estabelecimento de regras de transição que impeçam que a norma modificada produza eficácia retrospectiva.

Reitere-se: é preciso respeitar a expectativa legitimamente formada pelos contribuintes com base no Direito vigente quando decidiram agir. Agiram considerando as consequências tributárias de suas ações a partir da norma vigente no momento da ação e também em razão dela, circunstância cuja desconsideração provoca surpresa ilegítima nos contribuintes que pautaram suas ações no Direito então vigente²¹¹.

Portanto, em caso de mudança normativa tributária brusca, estão os Poderes de Estado – Executivo, Legislativo e Judiciário – obrigados ao estabelecimento de regras de transição que neutralizem os efeitos retrospectivos que caracterizam a brusquidão da mudança, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade, especificamente no que diz respeito ao dever de promoção de continuidade normativa²¹².

A modalidade de regras de transição capaz de produzir essa neutralização, como já apontado, é a das regras de conflito, capacidade que é suficiente em ambos os grupos de casos nos quais as mudanças normativas em matéria tributária se revelam bruscas.

3.2.2.1 Regras de transição nos casos de mudança superveniente a parte do fato jurídico-tributário

No primeiro grupo de casos, de mudança brusca porque superveniente à prática já irreversível pelos contribuintes de parte do próprio fato jurídico-tributário, o estabelecimento

²¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 225.

²¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646/647.

de uma regra de conflito resguardando a aplicação da norma anterior a essa parcela de atos ou negócios neutraliza a eficácia retrospectiva e, assim, compatibiliza os efeitos da mudança ao que é exigido pela continuidade normativa.

Ilustrativo dessa capacidade das regras de conflito é o exemplo, já mencionado, do aumento de alíquota da CSLL em meio ao período de apuração do tributo, hipótese na qual auferiu-se parte do lucro do exercício na vigência de uma alíquota, menor, e outra parte na vigência de outra alíquota, maior.

Como já visto, a regra constitucional da irretroatividade tributária não resguarda os contribuintes da modificação brusca da alíquota, sujeitando-os à alíquota vigente no último dia do exercício de apuração do lucro, data prevista na legislação como de ocorrência do fato gerador.

No entanto, se acompanhada a modificação de um dispositivo prevendo manutenção de aplicação da alíquota anterior à parcela da base de cálculo correspondente ao lucro auferido previamente à vigência da nova alíquota – uma regra de conflito, portanto –, a eficácia retrospectiva da mudança estaria solucionada por disposição expressa e específica posta no mesmo ato normativo que veicula a modificação.

A regra de transição promoveria, em razão da irreversibilidade dos atos já praticados pelo contribuinte ao tempo da mudança, uma “compartimentalização” de cada momento na apuração do tributo²¹³: ressaltaria da mudança a base de cálculo já acumulada ao tempo da mudança, determinado a aplicação a ela da alíquota vigente no momento dos fatos que a formaram (i.e., da parte do fato jurídico-tributário já ocorrida até então), sem prejuízo da aplicação da alíquota nova à base de cálculo ainda a ser acumulada, até o fim do período de apuração, já na sua vigência (i.e., da parte do fato jurídico-tributário ainda não ocorrida ao tempo da mudança).

A brusquidão da mudança na norma tributária resta eliminada pelo próprio agente da modificação ao promovê-la acompanhada de regra de transição capaz de seccionar os fatos juridicamente relevantes já ocorridos na vigência da norma anterior e preservar sua aplicação a eles. Desse modo, mesmo que diversa a norma vigente no momento de ocorrência do fato gerador – o último dia do período de apuração –, são prevenidos os efeitos retrospectivos que produziria a modificação desacompanhada de regra de transição.

Nessa hipótese, atende-se inteiramente ao que exige o princípio da segurança jurídica em termos de continuidade normativa: a regra de conflito utilizada como mecanismo de

²¹³ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material*: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 204.

transição, ao preservar a aplicação da norma modificada à parcela do fato jurídico-tributário já ocorrida quando de sua superveniência, confirma as expectativas legítimas formadas pelos contribuintes quanto às consequências tributárias previstas pelo ordenamento no momento dos atos que praticaram e, ao mesmo tempo, permite que a mudança produza seus efeitos regularmente para os casos não excepcionados pela regra de transição.

Apesar de ter se assentado na jurisprudência, como já demonstrado, o entendimento pela inexistência de violação à irretroatividade tributária na hipótese de modificação de alíquotas em meio ao período de apuração, o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela necessidade de se promover recorte de eficácia semelhante ao aqui proposto, mas o fez em circunstância específica: quando a mudança atingiu norma que, pela sua índole extrafiscal, influenciou intensamente o comportamento dos contribuintes.

Na ocasião, o tribunal discutiu se era legítima a aplicação da alíquota de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) aumentada pelo art. 1º, I, da Lei nº 7.988/89, já para o tributo apurado no ano-base de 1989²¹⁴. Ao decidir a controvérsia, feita à luz da jurisprudência então consolidada quanto à legitimidade de aplicação da alíquota prevista na lei vigente no ano de declaração²¹⁵, o tribunal considerou inconstitucional a aplicação da alíquota majorada sobre os lucros auferidos nas “operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício”, o que fez baseado especificamente na conclusão de que a legislação que previa a alíquota menor revelava “evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações”.

Em outras palavras: a eficácia retrospectiva produzida pela modificação da alíquota incidente sobre os lucros auferidos no ano-base de 1989 só foi considerada inconstitucional porque identificada, na alíquota reduzida, função extrafiscal de incentivo às operações cujo lucro era objeto de tributação favorecida. Não houvesse essa circunstância, a aplicação da alíquota majorada seria constitucional, aplicando-se ao caso o entendimento então prevalecente no tribunal quanto à inexistência de inconstitucionalidade na aplicação retrospectiva da alíquota majorada, desde que já vigente ao tempo no qual considerado ocorrido o respectivo fato gerador.

Referido entendimento foi reafirmado posteriormente pelo STF em sede de repercussão

²¹⁴ RE nº 183.130, Relator: min. Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão: min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, publicado em 17/11/2014.

²¹⁵ Súmula nº 584/STF. “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Os lucros auferidos em 1989, portanto, estariam sujeitos à alíquota vigente em 1990. A referida Súmula foi cancelada pelo tribunal em 2020, no julgamento do RE nº 159.180.

geral²¹⁶, com fixação de tese no sentido de que, “à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie”, o momento de ocorrência do fato gerador deve ser deslocado para o “momento em que ocorre cada operação de exportação” incentivada pela norma.

Apesar do contexto específico no qual realizado o julgamento, é preciso alertar que a conclusão do tribunal – correta no caso concreto – não deve ser interpretada *a contrario sensu*, ou seja, como se o que foi expressamente considerado peculiar no caso autorizasse concluir o contrário em relação a casos nos quais ausente a peculiaridade²¹⁷.

A referência expressa à finalidade extrafiscal da norma modificada no caso concreto não pode fundamentar conclusão no sentido de que, diante de modificação retrospectiva de normas com finalidade meramente fiscal, a conclusão necessariamente seria em sentido contrário – ou seja, pela inexistência de inconstitucionalidade.

É preciso considerar, como vem sendo apontado até aqui, que as normas tributárias influenciam decisivamente as ações dos contribuintes. Esse efeito, de indução de comportamentos, se dá independentemente de terem sido formatadas com intenção deliberada de fazê-lo ou não. Estar sujeito, em um ou outro curso de ação, a obrigações tributárias mais ou menos gravosas, será sempre fator considerado pelos contribuintes na prática de atos ou negócios jurídicos²¹⁸, influência que merece ser devidamente reconhecida e considerada nas medidas a serem adotadas para preservação da continuidade normativa.

Portanto, ainda que seja possível – e eventualmente decisivo – que se reconheça características precipuamente indutoras de comportamentos em determinadas normas tributárias²¹⁹, sob o enfoque ora proposto, de vedação às mudanças bruscas em matéria tributária em razão da eficácia retrospectiva que ostentam, é irrelevante se a finalidade precípua da norma objeto de mudança era fiscal, meramente arrecadatória, ou extrafiscal, especialmente indutora de determinado comportamento.

Tratando-se de mudança brusca em norma tributária, o fundamental é o fato de os contribuintes terem sido influenciados pela norma objeto da mudança, decidindo pela prática de determinados atos ou negócios jurídicos prevendo que seriam as consequências nela previstas as efetivamente aplicadas, expectativa cuja manutenção é imposição da continuidade normativa independentemente da finalidade ou intensidade da indução provocada pela norma

²¹⁶ RE nº 592.396, Tema nº 168/RG, Relator: min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2015, publicado em 28/03/2016.

²¹⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e Argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 243.

²¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 44.

²¹⁹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 47.

tributária bruscamente modificada.

3.2.2.2 Regras de transição nos casos de mudança superveniente à causa do fato jurídico-tributário

No segundo grupo de casos, de mudança brusca porque superveniente à causa do fato jurídico-tributário, também o estabelecimento de regra de transição na modalidade regra de conflito é capaz de compatibilizar os efeitos da mudança ao estado de coisas exigido pela continuidade normativa.

Nesses casos, para ajuste do recorte temporal de eficácia da norma nova, a regra de transição precisa estabelecer *quando a ação do contribuinte já desencadeou irreversivelmente a causa do fato jurídico-tributário*. Deve-se isolar o momento no qual a “disposição econômica e juridicamente vinculante” de direitos pelo contribuinte, mesmo ainda não suficiente à ocorrência do fato gerador, merece ser reconhecida como esgotada a ponto de não poder mais o planejamento que a justificou ser “retroativamente elaborado”²²⁰ diante da superveniência da modificação normativa.

Nesse sentido, ainda que correta a conclusão de que não há fato jurídico-tributário previamente à concorrência de todas as condições necessárias e suficientes previstas na respectiva hipótese de incidência²²¹, também é preciso reconhecer que sua ocorrência não se dá no vácuo.

Há uma série, mais ou menos extensa, de atos e negócios jurídicos que são praticados pelos contribuintes, um “curso comportamental” que culmina com a efetiva ocorrência do fato gerador, um conjunto de ações que antecede a ele, é dele pressuposto e guarda com ele “relação de referibilidade”²²².

Por isso, é preciso cautela diante de afirmações no sentido de que, antes do “marco de tempo” selecionado na hipótese de incidência para que se tenha por ocorrido o fato gerador, “nada de jurídico existe” relativamente à conformação da obrigação tributária²²³.

Como se tem tentado demonstrar, é exigência de segurança jurídica enquanto continuidade normativa no âmbito do Direito Tributário o reconhecimento da relevância

²²⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª ed. Trad. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 253 e 255.

²²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 582.

²²² MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 201/202.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 338.

jurídica dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes para efeito de atendimento às expectativas legítimas de incidência, no futuro, da norma jurídica tributária vigente no presente – a norma com base na qual dispuseram de seus direitos fundamentais.

Esse raciocínio é em todo aplicável quando o que precede a mudança normativa é apenas a causa do fato jurídico-tributário²²⁴. A prática irreversível dos atos ou negócios que a compõe, mesmo que por si só não desencadeie o surgimento da obrigação tributária, deve ser reconhecida como juridicamente relevante ao menos para um efeito específico: definir, à luz da continuidade, qual deve ser a norma aplicável no momento em que concorrerem todas as condições necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador – definição para a qual as regras de transição podem se mostrar necessárias.

É preciso reconhecer, contudo, que nessas hipóteses há maior dificuldade em se precisar qual o recorte a ser estabelecido na regra de conflito para neutralizar a potencial retrospectividade da mudança – e, portanto, a brusquidão decorrente de sua implementação desacompanhada de mecanismo de transição.

Isso porque a disposição relevante, intensa e irreversível de direitos fundamentais que sustenta a proibição de retrospectividade²²⁵, nesses casos, é menos objetivamente aferível do que quando já praticada parte do fato jurídico-tributário em si.

Dito de outro modo, com referência aos termos empregados pelo art. 114 do CTN: é difícil precisar qual o conjunto, ainda não suficiente, de eventos necessários à ocorrência do fato gerador que deve ser identificado para que se tenha por irreversível a disposição de direitos fundamentais e, assim, seja devidamente justificado o recorte de eficácia a ser promovido pela regra de conflito enquanto mecanismo de transição.

Propõe-se aqui, como critério para que se considere irreversivelmente desencadeada a causa de fato jurídico-tributário, o momento no qual já foram praticados pelos contribuintes os atos ou negócios jurídicos que correspondem ao aspecto material da hipótese de incidência do tributo, mas ainda não concorrentes os demais aspectos necessários à ocorrência do fato gerador, aspectos cuja efetiva implementação – eis o decisivo – *não está mais sob influência exclusiva do próprio contribuinte ao tempo da mudança normativa*.

O aspecto (ou critério) material da hipótese de incidência, como aponta Carvalho, consiste no núcleo da previsão legal hipotética cuja prática, por determinado sujeito em

²²⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 211.

²²⁵ ÁVILA, Humberto. Eficácia Temporal das Normas Materiais e Processuais. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (orgs.). *Entre a Justiça e a Segurança Jurídica*: estudos sobre o Direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 364.

determinadas condições de tempo e espaço, dá origem à obrigação tributária – núcleo que, abstraídas as circunstâncias temporais, espaciais e subjetivas, reduz-se à previsão de um verbo e um complemento: auferir renda, prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, etc²²⁶. É esse núcleo que permite identificar o desencadeamento definitivo do ato ou negócio que causa o fato jurídico-tributário.

Retome-se, para ilustrar o ponto, o exemplo do imposto de importação e a possibilidade de, em meio ao período de tempo necessário à efetivação da operação como um todo, a alíquota do tributo ser majorada com o efeito de atingir importações já em andamento.

Ainda que somente se considere efetivamente ocorrido o fato gerador com a entrada da mercadoria objeto de importação em território nacional por meio do procedimento de desembaraço aduaneiro, é possível isolar a conduta do contribuinte que desencadeia decisivamente esse momento final: importar produto de origem estrangeira. É esse o previsto na legislação como aspecto material da hipótese de incidência do imposto (art. 19, CTN) – o núcleo das condições necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador.

O ato para o qual o contribuinte concorre exclusiva e decisivamente, nesse contexto, é a efetiva aquisição da mercadoria de origem estrangeira, por meio do competente negócio jurídico firmado com o fornecedor estrangeiro – é “importar mercadoria”.

Entre a contratação e a possibilidade de desembaraço aduaneiro – que demarca no tempo, como já apontado, a efetiva ocorrência do fato gerador –, por sua vez, é necessária a concorrência de uma série de outros eventos: o preparo da mercadoria para transporte pelo fornecedor estrangeiro, a logística interna no país de origem, o embarque da mercadoria para transporte internacional, seu deslocamento até o desembarque em solo brasileiro e o tratamento aduaneiro necessário à viabilização do desembaraço pelo contribuinte.

Esses eventos, no entanto, não estão contemplados no “curso comportamental do contribuinte”²²⁷ – pelo contrário: apesar de causados pelo seu comportamento (a aquisição de mercadoria estrangeira), não ocorrem mais sob influência exclusiva dele. O contribuinte importador não participa ativamente de quaisquer desses outros atos posteriores à efetiva conclusão do negócio jurídico.

Havendo negócio jurídico já concluído, devidamente contratada a importação da mercadoria, o importador já não tem condições de agir diante da superveniência de aumento na

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 468/469.

²²⁷ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

alíquota do imposto de importação incidente sobre a operação²²⁸, circunstância que vem ao encontro exatamente do que se apontou como característica da mudança brusca em matéria tributária: a incapacidade de o contribuinte se antecipar a ela.

O exemplo do imposto de importação permite concluir que, nos casos de mudança superveniente à causa do fato-jurídico tributário, a regra de transição deve fixar o recorte de eficácia entre norma anterior e norma nova no momento em que esse encadeamento de comportamentos já não pode mais ser unilateralmente alterado pelos contribuintes.

Enquanto os contribuintes influenciam decisivamente o curso de acontecimentos a ponto de serem capazes de modificá-lo ou interrompê-lo antes da prática irreversível do ato ou negócio posto no núcleo do antecedente da hipótese de incidência, podem se antecipar a eventual mudança normativa; depois de irreversivelmente praticado esse ato ou negócio, a capacidade de antecipação à mudança se esvai e, a partir de então, se deve considerar, sob a perspectiva do contribuinte, irreversivelmente causado o fato jurídico-tributário.

Reitere-se: não é tarefa simples isolar com precisão o ponto na linha do tempo, o momento no qual a capacidade de antecipação do contribuinte se esvai e se pode considerar o fato gerador como irreversivelmente causado. Trata-se de variável estreitamente vinculada à própria materialidade específica do tributo cuja hipótese de incidência é objeto de modificação brusca.

Identificar esse momento, no entanto, é central para que seja possível garantir, por meio do estabelecimento de uma regra de transição adequada, continuidade normativa aos contribuintes afetados pela mudança quando já não têm condições de se anteciparem a ela porque irreversível a prática de ato ou negócio jurídico que seja causa de posterior fato jurídico-tributário.

3.2.3 Regras de transição, mudança normativa tributária brusca e proibição de arbitrariedade

É relevante apontar, por fim, que o estabelecimento de regras de transição para impedir que mudanças normativas tributárias produzam efeitos retrospectivos – e, portanto, se revelem bruscas – também impede que o poder de tributar seja objeto de exercício arbitrário nesses casos.

A proibição de arbitrariedade, também aspecto da dimensão de calculabilidade da segurança jurídica, determina que mudanças normativas não devem ser direcionadas

²²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 373.

especificamente a um grupo de casos ou sujeitos, mas objetivamente dirigidas à generalidade dos casos que se adequem ao que prevê sua hipótese²²⁹.

Ocorre que a mudança normativa tributária brusca, por ostentar eficácia retrospectiva, permite precisamente o que a proibição de arbitrariedade veda: se é possível ao Poder competente editar nova norma e, com ela, atingir atos ou negócios já praticados, abre-se margem para que essa nova norma seja produzida com vistas a atingir um grupo determinado de casos ou sujeitos – que, por já terem agido irreversivelmente, estarão fatalmente sujeitos às consequências nela previstas.

A nova norma, teoricamente dotada das características de generalidade e abstração, pode se revelar, na prática, editada em prejuízo a indivíduos ou casos concretos específicos. Frustram-se as condições necessárias à não-arbitrariedade da modificação normativa, portanto.

Sendo assim, também a proibição de arbitrariedade demonstra porque o estabelecimento de regras de transição diante de mudanças normativas tributárias bruscas, para efeito de resguardar a aplicação da norma objeto de modificação aos sujeitos que com base nela dispuseram irreversivelmente de seus direitos, é um imperativo de segurança jurídica.

3.2.4 Mudança normativa tributária drástica

O traço característico das mudanças normativas drásticas, como já apontado, está na intensidade dos efeitos que produzem²³⁰.

Cumprido desde já estabelecer, nesse sentido, que a impossibilidade de antecipação à mudança – característica das mudanças bruscas – não é critério distintivo útil à identificação de mudanças drásticas porque assentado em uma característica que não é por elas ostentada: a eficácia retrospectiva.

A eficácia das mudanças normativas drásticas é legitimamente *prospectiva*. Modifica-se a norma aplicável para o futuro, atingindo atos ou fatos ainda não ocorridos ou ainda não irreversivelmente desencadeados na data em que passa a ter vigência a norma nova.

Cumprido, mais uma vez, destacar aqui o já apontado quanto à possibilidade de os Poderes de Estado, no exercício de suas respectivas competências, modificarem o Direito vigente, seja para normatizar condutas ainda não objeto de norma jurídica, seja modificando as consequências normativas atribuídas a condutas já juridicamente relevantes.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 675/676.

²³⁰ *Op.cit.*, p. 646.

A reavaliação de decisões estatais do passado, provocando modificação das normas jurídicas estabelecidas com base nessas decisões, ainda que provocada instabilidade no Direito até então vigente, é inerente a um regime democrático²³¹.

Nesse sentido, é preciso reconhecer que a “necessidade de aperfeiçoar o ordenamento” por meio do exercício regular, pelos Poderes de Estado, de suas competências para modificação das normas vigentes se apresenta como limite ao princípio da segurança jurídica²³².

Essa conclusão é inteiramente transponível ao âmbito do Direito Tributário, não havendo que se cogitar de um direito à permanência por tempo indeterminado, para o futuro, das normas tributárias vigentes no presente²³³, mesmo diante da especial relevância dada à segurança jurídica quando se trata da matéria.

Disso não decorre, contudo, que haja liberdade absoluta no modo como implementadas essas mudanças.

É essencial ao Direito que se confira à legislação algum grau de constância no tempo, não no sentido de interdição definitiva das mudanças, mas na observância de que sejam elas devidamente sinalizadas pelos seus agentes e implementadas em velocidade que não comprometa a capacidade dos sujeitos afetados de se adaptarem às novas condições normativas²³⁴.

Como já referido, a estabilidade das normas jurídicas no tempo é essencial para que possa o Direito cumprir sua função fundamental de orientação de condutas, função que resta frustrada em um cenário de modificações totalmente inesperadas ou muito frequentes – a capacidade de se planejar à luz do Direito posto no presente só é minimamente garantida sem frustração de expectativas legítimas quanto à sua permanência (ainda que relativa) para o futuro²³⁵.

A continuidade normativa, enquanto aspecto da dimensão de calculabilidade da segurança jurídica, toca precisamente nessas questões, exigindo que não sejam promovidas mudanças normativas “abruptas, inesperadas”²³⁶. As mudanças normativas devem ser conduzidas gradual e moderadamente, imprimindo-se à sua implementação medida e ritmo que

²³¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 220/221.

²³² NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 87/88.

²³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 391.

²³⁴ FULLER, Lon L. *The Morality of Law* (Revised Edition). New Haven: Yale University Press, 1969, p. 79/80.

²³⁵ MARMOR, Andrei. “The Rule of Law and Its Limits”. *Law and Philosophy*, vol. 23, no. 1, p. 1-43. Dordrecht: Springer, 2004, p. 6 e 34.

²³⁶ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB*. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 50.

não comprometam a posição jurídica daqueles que pautaram suas condutas e organizaram suas atividades com base no Direito até então vigente²³⁷.

No contexto específico do Direito Tributário brasileiro, essa imposição do princípio da segurança jurídica está representada no texto da Constituição de 1988 pela regra da anterioridade tributária, já reconhecida expressamente pelo Supremo Tribunal Federal como direito fundamental dos contribuintes e, portanto, cláusula constitucional pétreia (art. 60, § 4º)²³⁸.

Desdobrada em anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”) e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”), a anterioridade veda aos entes federados, respectivamente, que cobrem tributos no mesmo exercício de publicação da lei que os “instituiu ou aumentou” ou antes de decorridos noventa dias contados do mesmo ato. Há ainda disposição aplicável especificamente às contribuições sociais (art. 195, § 6º), que estabelece que tributos dessa espécie só poderão ser exigidos após decorridos noventa dias da publicação da lei que os houver “instituído ou modificado”, em exceção à regra geral da anterioridade de exercício. As hipóteses nas quais sua observância está dispensada estão enumeradas também no próprio texto da Constituição, especialmente no art. 150, § 1º, em preservação da possibilidade de vigência imediata da modificação no caso de tributos mais fortemente relacionados a finalidades extrafiscais²³⁹.

Assim formatada no texto da Constituição, fica claro que a regra constitucional da anterioridade tributária se ocupa da passagem das normas tributárias do presente às normas tributárias do futuro. Pretende-se, por meio dela, que os contribuintes tenham “conhecimento antecipado” das obrigações tributárias que serão deles exigidas, conferindo-lhes “condições objetivas de se programar e preparar para bem cumprir as novas exigências fiscais”²⁴⁰.

Apresenta-se, por isso, como limitação formal temporal ao poder de tributar: uma “regra de eficácia temporal”, cuja aplicação deve ser sempre orientada à “garantia ou manutenção dos ideais de previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade”, todos parcela do estado de coisas cuja promoção é exigência do princípio da segurança jurídica, a ela

²³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645-647.

²³⁸ ADI n. 939-7/DF, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgada em 15/09/1993, publicada em 17/12/1993.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 254.

²⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 163.

sobrejacente²⁴¹.

Relaciona-se a anterioridade à ideia de duração das normas, de “certa consistência ao presente” por meio da manutenção de alguma periodicidade nas obrigações tributárias exigidas dos contribuintes²⁴² – em suma, à realização no âmbito tributário da “permanência ou duração tendencial” das normas em um contexto no qual, ainda que possível a mudança, se deve garantir continuidade normativa²⁴³ por meio de “um mínimo de durabilidade” das normas²⁴⁴

Opera, desse modo, como uma espécie de *regra geral mínima de transição* em matéria tributária: *geral* porque, enquanto regra, deve sempre ser aplicada diante de hipóteses de instituição ou aumento de tributo; *mínima* porque estabelece parâmetros específicos de tempo entre a vigência da norma e sua possibilidade de eficácia que não podem ser reduzidos – o que não significa que serão sempre suficientes, como será visto adiante.

Sendo assim, a anterioridade tributária contribui para a promoção de cenário no qual os contribuintes podem identificar, com alguma antecipação, quando e em que medida serão modificadas as normas tributárias do presente, evitando que sejam surpreendidos com instituição ou aumento abrupto dos tributos aos quais estarão sujeitos no futuro²⁴⁵.

Há casos, no entanto, nos quais a anterioridade tributária não é capaz de desempenhar essas funções porque, mesmo aplicável, ela se revela insuficiente à garantia de continuidade – isto é, mesmo respeitado o prazo de anterioridade aplicável à espécie, a mudança ainda assim se revela demasiadamente intensa.

Um exemplo está na alteração, promovida pela Lei nº 13.670/2018, na redação até então vigente da Lei nº 12.546/2011, instituidora da possibilidade de os contribuintes optarem pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) em substituição à contribuição sobre folha de salários prevista na Lei nº 8.212/91.

Esse regime substitutivo, alternativa que reduz o custo tributário de contribuintes que fazem uso intensivo de mão-de-obra relativamente ao regime de recolhimento com base na folha de salários, foi inicialmente criado pela Lei nº 12.546/2011 para vigor até o fim do ano de 2014. Vem, no entanto, sendo sucessivamente prorrogado, *sempre fixando-se prazo determinado para seu encerramento* (em regra, o mês de dezembro de determinado ano

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129 e 212/213.

²⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 638.

²⁴³ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 51.

²⁴⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65, p. 123-131, 2001, p. 125.

²⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 254.

posterior à lei que promoveu a respectiva prorrogação).

A opção pelo regime, desde sua criação, é formalizada pelos contribuintes mediante recolhimento da CPRB devida relativamente à primeira competência mensal do ano calendário, opção que, devidamente formalizada, passa a ser *irretratável para todos os meses subsequentes do mesmo ano* (art. 9º, § 13º, da Lei nº 12.546/2011).

Ou seja, os contribuintes, ao fazerem a opção pelo recolhimento da CPRB no início de cada ano calendário, por força de expressas disposições legais, (i) têm conhecimento prévio do período de fruição do regime e (ii) estarão obrigados a observá-lo pelo menos até o fim do mesmo ano, razão pela qual sempre planejam suas atividades considerando essa circunstâncias específica, projetando, entre outros aspectos, o custo tributário respectivo.

A Lei nº 13.670/2018, por sua vez, publicada em 30/05/2018, promoveu modificação na redação de dispositivos até então vigentes para efeito de excluir alguns dos setores, antes contemplados, da possibilidade de adesão ao regime da CPRB. A eficácia dessa alteração teve termo inicial estabelecido expressamente para o “primeiro dia do quarto mês subsequente” (art. 11, inc. I) ao mês de publicação da lei – tratando-se de contribuição social, restou respeitada, portanto, a regra de anterioridade constitucional aplicável à espécie, de noventa dias (art. 195, § 6º).

Na prática, no entanto, os contribuintes que haviam optado pelo regime da CPRB no início do ano calendário se viram surpreendidos com um aumento significativo no custo tributário em meio ao exercício, em modificação intensa do cenário normativo posto nas normas modificadas. A mudança promovida pela Lei nº 13.670/2018 impôs que retomassem o recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários a partir da competência de setembro do mesmo ano e, por consequência, frustrou o planejamento elaborado no início do ano considerando o recolhimento da CPRB em todo o período, o que não só era expressamente previsto na legislação ao tempo da adesão, como também imposto em regra legal de irretratabilidade da opção.

O *alto grau de previsibilidade* do qual dispunham os contribuintes quanto à obrigação tributária à qual estariam submetidos no decorrer de todo o ano, *conferido pelo disposto objetivamente na legislação pertinente* em janeiro de 2018, foi *intensamente afetado pela superveniência da modificação normativa* que os excluiu prematuramente do regime da CPRB.

Diante da alteração e fundamentalmente em razão da violação à segurança jurídica, os contribuintes buscaram tutela do Poder Judiciário pleiteando a possibilidade de manutenção da CPRB até o fim do exercício.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, manifestou-se no sentido

de a discussão tratar de matéria infraconstitucional e dependente de “análise de fatos e provas”²⁴⁶.

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) enfrentou a matéria, também em regime de recurso repetitivo, e rejeitou a pretensão dos contribuintes. Na decisão, foi firmada tese no sentido de que a irretratabilidade prevista na legislação “destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração”, bem como que a revogação do regime da CPRB em meio ao exercício então corrente pela superveniência da Lei nº 13.670/2018 “não feriu direitos do contribuinte, tendo em vista que foi respeitada a anterioridade nonagesimal”²⁴⁷.

A decisão, no entanto, deixou de considerar os efeitos provocados pela modificação que descontinuou o regime em meio ao período de fruição, efeitos produzidos mesmo diante do atendimento ao prazo imposto pela regra de anterioridade aplicável à espécie.

A previsibilidade propiciada pela legislação objeto de mudança – resultante especialmente da combinação de prazo determinado para fruição do regime e irretratabilidade da opção nesse mesmo prazo, como já referido – foi esvaziada, afetando intensamente os contribuintes que, com base nas normas objeto de modificação, planejaram suas atividades.

Pode-se dizer, nesse sentido, que a modificação *não respeitou o ritmo que vinha sendo adotado pela própria legislação objeto de mudança*: a possibilidade de fruição do regime, com previsões expressas na lei sempre recortando cada exercício em sua integralidade (janeiro a dezembro), foi abruptamente interrompido em setembro de 2018 por obra da mudança normativa.

O exemplo demonstra que a revogação ou modificação de normas tributárias, agravando obrigações tributárias para o futuro, pode produzir intensa violação à segurança jurídica se afetar em medida demasiadamente intensa o planejamento propiciado aos contribuintes pelas próprias normas objeto de modificação²⁴⁸, mesmo quando respeitada a regra constitucional da anterioridade tributária, no caso específico do Direito Tributário brasileiro.

A mudança normativa não pode frustrar as expectativas legítimas em torno das quais os contribuintes, contando com “um espaço predefinido de impacto tributário” e em exercício das liberdades garantidas pelos princípios constitucionais que regulam a ordem econômica,

²⁴⁶ RE nº 1.286.672, Tema nº 1.109/RG, Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2020, publicado em 26/02/2021.

²⁴⁷ REsp nº 1.901.638 e REsp nº 1.902.610, Tema Repetitivo nº 1.184, Relator: Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgados em 14/06/2023, acórdãos publicados em 28/06/2023.

²⁴⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª ed. Trad. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 254/255.

planejaram suas atividades e organizaram seus negócios²⁴⁹.

Nesses casos, há mudança normativa drástica em matéria tributária em razão de violação à continuidade normativa e, portanto, à segurança jurídica enquanto calculabilidade. Essa violação está na contradição entre o que determinavam as normas objeto de modificação e o que passam a determinar as novas normas, quebrando o ritmo normativo estabelecido anteriormente e, assim, afetando intensamente aqueles que programaram suas atividades para o futuro com base na sinalização concreta antes fornecida e frustrada por obra da mudança.

A drasticidade da modificação, nesses casos, pode ser identificada sob *perspectiva objetiva*: a intensidade se revela, independentemente de características subjetivas dos contribuintes afetados, na contradição entre a norma que resulta da mudança e o que era previsto pela norma modificada, em interrupção do ritmo previsto pelo Direito até então vigente.

É relevante apontar desde já que essas conclusões de forma alguma são incompatíveis com o entendimento consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à inexistência de direito adquirido a determinado regime jurídico²⁵⁰.

O que se pretende não é a permanência de regime tributário por tempo indeterminado. A pretensão derivada da continuidade normativa é que a modificação, indiscutivelmente possível, não atinja de forma demasiadamente intensa aqueles que se organizaram em torno dos direitos e obrigações decorrentes do regime modificado – uma pretensão que pode ser viabilizada pelo emprego de regras de transição adequadas, como será adiante demonstrado.

Mas os efeitos demasiadamente intensos provocados por modificação de normas tributárias não se restringem às hipóteses nas quais a intensidade é objetivamente identificável, resultante da quebra de continuidade provocada pela contradição entre a norma modificada e a norma que resulta da mudança.

Mesmo que não seja identificável contradição objetiva, a modificação pode se mostrar demasiadamente intensa especificamente sob a perspectiva da posição jurídica de determinado contribuinte ou conjunto de contribuintes – ou seja, a mesma mudança pode produzir efeitos mais ou menos intensos a depender de características relacionadas aos contribuintes afetados por ela.

Desse modo, a análise quanto à drasticidade de mudanças normativas em matéria tributária pode se orientar também sob *perspectiva subjetiva*: a intensidade excessiva da

²⁴⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 258 e 260.

²⁵⁰ Nesse sentido: RE nº 226.855, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2000, publicado em 13/10/2000; AgR em RE nº 227.755, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 02/10/2012, publicado em 23/10/2012.

modificação se revela pelo alto grau de agravamento por ela produzido sobre as obrigações tributárias às quais submetidos os contribuintes atingidos pela mudança *especificamente em razão da posição jurídica subjetiva que ostentam* quando da superveniência da modificação.

Essa potencial diferença na intensidade de uma mesma mudança normativa, se subjetivamente considerada, pode ser exemplificada pelas sucessivas alterações promovidas por decreto entre 2015 e 2018 nos percentuais de crédito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra).

Com objetivo de “devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados” (art. 21, Lei nº 13.043/2014), o Reintegra é regime pelo qual as pessoas jurídicas que exportam determinados produtos industrializados em território nacional ficam autorizadas à apuração de créditos em montante correspondente à aplicação de determinado percentual, estabelecido via Decreto pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com tais operações de exportação. Esses créditos podem ser utilizados por esses contribuintes para pagamento de tributos federais via compensação ou ressarcimento em espécie dos valores.

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para tomada dos créditos, no entanto, previsto inicialmente em um por cento para o ano de 2015 com progressivo aumento até três por cento para o ano de 2018, foi objeto de sucessivas alterações no período. A mais recente delas foi levada a efeito pelo Decreto nº 9.393/2018 que, publicado em 30/05/2018 e com previsão de vigência imediata, reduziu de dois por cento para um décimo por cento o percentual do crédito a ser tomado pelas pessoas jurídicas beneficiadas – uma redução de noventa e cinco por cento.

Portanto, a mudança normativa produzida pelo Decreto nº 9.393/2018 reduziu os créditos passíveis de utilização pelos contribuintes exportadores contemplados pelo Reintegra a montante correspondente a cinco por cento do que era o anteriormente previsto pela norma objeto de modificação.

Para além da violação à regra de anterioridade pela vigência imediata da alteração, já reconhecida em decisões de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal²⁵¹, e da drasticidade objetivamente identificável pela contradição entre a norma modificada e o previsto na norma objeto de modificação (a redação anterior ao Decreto previa expressamente que o crédito de dois por cento perduraria até “dezembro de 2018”), é preciso ainda reconhecer a possibilidade

²⁵¹ P.ex.: AgR em RE nº 1.253.468, Relator: min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 04/05/2020, publicado em 15/05/2020; AgR em RE nº 1.152.944, Relator: min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 27/03/2020, publicado em 07/04/2020.

de a mudança ter atingido contribuintes em intensidades diferentes por razões relacionadas a esses próprios contribuintes e não à modificação normativa em si – razões de ordem subjetiva, portanto.

Tome-se o exemplo de dois contribuintes, ambos fabricantes de produtos que atendem ao disposto na legislação para efeito de possibilitar a tomada do crédito de que trata o Reintegra, se efetivamente exportados após sua industrialização em território nacional.

Desses dois contribuintes, porém, apenas um destina a integralidade dos produtos que industrializa ao mercado externo; o outro exporta parcela pequena de sua produção, destinando o restante ao mercado interno. Sendo assim, a base de cálculo para tomada de créditos no contexto do Reintegra – a receita auferida com exportação dos produtos – corresponde à quase totalidade da receita do primeiro contribuinte, mas a apenas uma parcela diminuta do total das receitas auferidas pelo segundo contribuinte.

Verifica-se então que os contribuintes foram atingidos em intensidades diferentes pela superveniência da modificação operada nos créditos do Reintegra pelo Decreto nº 9.393/2018: na prática, a redução do montante de créditos impôs ao primeiro contribuinte um aumento muito mais significativo no valor a ser dispendido para cumprimento de suas obrigações em relação a tributos federais do que o aumento imposto ao segundo contribuinte pela mesma modificação normativa em matéria tributária.

Pode-se dizer, portanto, que a mesma mudança normativa produziu efeitos drásticos para o primeiro contribuinte, mas não para o segundo contribuinte, diferença de intensidade resultante de razões de ordem subjetiva – no caso específico, o montante de receitas auferidas por um e outro com a exportação de produtos contemplados pelo Reintegra.

O mesmo fenômeno é passível de reprodução em inúmeros outros cenários de mudança normativa em matéria tributária: um aumento significativo da alíquota de imposto de importação incidente sobre a importação de determinado insumo que é essencial às atividades produtivas de um contribuinte, mas apenas marginal ao processo produtivo de outro, atinge o primeiro muito mais intensamente do que o segundo; a revogação de norma concessiva de crédito presumido de ICMS que incentive a aquisição de matéria-prima oriunda de determinada região do estado atinge mais intensamente os contribuintes que estabeleceram sua cadeia de fornecedores nessa região com base exatamente no incentivo fiscal do que aqueles que têm seus fornecedores em outras áreas; um aumento significativo da alíquota do IPI incidente sobre a industrialização de determinado produto considerado nocivo à saúde atinge muito mais intensamente aqueles contribuintes cuja atividade econômica é quase exclusivamente a produção desse produto do que aqueles que o produzem em menor montante relativamente às

demais atividades de industrialização desenvolvidas; a revogação de uma isenção quanto à incidência de PIS/Cofins sobre a receita auferida com determinada operação afeta os contribuintes que praticam exclusivamente essa operação em medida muito mais intensa do que aqueles cuja receita total é composta de diversas outras operações, entre tantos outros exemplos possíveis.

Mesmo mudanças normativas gerais e abstratas atingem aqueles a elas sujeitos em intensidades diversas, impondo maior ou menor modificação nos direitos e obrigações em relação ao previsto nas normas objeto de modificação, diversidade que resulta do contexto no qual inserido cada sujeito e que não pode ser ignorada por quem promove essas mudanças²⁵².

Ainda que a modificação das normas vigentes seja, como já dito, inerente à ideia de Estado de Direito, não se pode pressupor que imprimir a tais mudanças as características de generalidade e abstração acarrete automaticamente em distribuição equânime dos impactos delas resultantes²⁵³.

De tudo isso, ressaí a importância de reconhecer que a posição jurídica ostentada por cada um dos contribuintes atingidos quando promovida mudança normativa em matéria tributária pode ser fator determinante para que se possa classificar uma modificação como drástica ou não. A intensidade da mudança nessas hipóteses, como já referido, se revela excessiva a ponto de violar a continuidade normativa por *razões de ordem subjetiva*, ligadas às circunstâncias do contribuinte quando superveniente modificação na norma tributária a ele aplicável.

Dessa constatação, porém, decorre inevitavelmente a pergunta: se a identificação de uma mudança drástica em matéria tributária pode depender de características pessoais dos contribuintes afetados – identificação sob critérios subjetivos, portanto –, há possibilidade de serem estabelecidos critérios *a priori* para se identificar quando uma mudança é drástica por se revelar demasiadamente intensa a ponto de violar a continuidade normativa? Como é possível identificar drasticidade em mudanças normativas em matéria tributária se esse reconhecimento depende de características específicas não conhecidas de antemão?

Tais questões impõem dificuldades semelhantes àquelas enfrentadas por doutrina e jurisprudência relativamente à construção de critérios para identificar quando se está diante de tributo com efeito confiscatório, vedado expressamente pelo princípio do não confisco, também uma limitação constitucional ao poder de tributar (art. 150, IV, CF/88).

²⁵² SILVEIRA, Marilda de Paula. *Segurança Jurídica, Regulação, Ato: mudança, transição e motivação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 211/212.

²⁵³ *Op.cit.*, p. 208.

Essa semelhança deriva do fato de que a linguagem empregada para se fazer referência a ambas as realidades, mudança drástica sob perspectiva subjetiva e tributação confiscatória, padece da mesma espécie de indeterminação: a vagueza quantitativa (ou vagueza unidimensional), caracterizada pelo fato de o significado das expressões produzir dúvida quanto à adequação do seu emprego para designar casos-limite, dúvida que se apresenta em razão da necessidade de se verificar, nesses casos, saliência em maior ou menor medida de uma dimensão específica relacionada ao significado²⁵⁴.

A vagueza quantitativa produz, portanto, dificuldade de se reconhecer os casos nos quais está efetivamente presente, em intensidade suficiente, a característica necessária à inclusão daquele caso sob determinada categoria – precisamente o problema presente na identificação, sob perspectiva subjetiva, de mudanças drásticas em matéria tributária.

Relativamente ao significado de efeito confiscatório para fins de incidência da proibição veiculada na norma constitucional, traz a doutrina diversas aproximações, relacionando o confisco à extrapolação da capacidade contributiva, em imposição tributária que atinge a viabilidade do exercício, pelos contribuintes, de direitos a eles garantidos. A tributação confiscatória atinge as pessoas físicas no mínimo existencial para custeio de seu próprio sustento digno, inviabilizando o exercício de seus direitos sociais (art. 6º, CF/88), e as pessoas jurídicas nas condições de viabilidade da empresa, “dificultando-lhes sobretudo a exploração de suas atividades econômicas habituais”, em violação aos direitos relacionados à liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, CF/88)²⁵⁵.

O Supremo Tribunal Federal, interpretando o princípio da vedação ao confisco, já se manifestou na mesma linha, afirmando que a norma representa a interdição constitucional do exercício imoderado do poder de tributar, produzindo “injusta apropriação estatal” do patrimônio ou da renda dos contribuintes, assim comprometendo o “exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas”²⁵⁶.

Por impor limites que não devem ser transpostos à intensidade dos efeitos gerados por obrigações tributárias relativamente a outros direitos, o princípio da vedação ao confisco é também instrumento de segurança jurídica: incrementa a calculabilidade da qual dispõem os

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 39-41.

²⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 93/94.

²⁵⁶ MC na ADI nº 1.075, Relator: min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgada em 17/06/1998, publicada em 24/11/2006.

contribuintes ao assegurar que a tributação deve preservar “uma margem intocável” para o exercício, livre de obrigações tributárias, de seus direitos de liberdade e propriedade²⁵⁷.

Diante desses contornos, a proibição ao confisco é identificada como expressão do postulado da proibição de excesso em matéria de Direito Tributário, no sentido de que o exercício do poder de tributar não pode restringir excessivamente outros direitos fundamentais, atingindo seu núcleo essencial²⁵⁸. Se a imposição de obrigações tributárias for “causa eficiente da afetação, obstaculização ou eliminação do bem jurídico essencial à eficácia mínima” de determinado direito fundamental, se estará diante de efeito confiscatório vedado pelo art. 150, IV, da Constituição de 1988²⁵⁹.

Apesar da atribuição desse conteúdo de significação à norma respectiva, permitindo a construção de critérios em abstrato para que se reconheça sua violação, aponta a doutrina para o fato de que identificá-los efetivamente depende da análise dos contornos do caso concreto²⁶⁰.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também aponta para essa necessidade, já tendo decidido o tribunal pela inexistência de efeito de confisco na elevação da alíquota do imposto de importação de quatro para quatorze por cento. Apontou a decisão que o aumento, isoladamente considerado, não é suficiente à caracterização de efeito confiscatório, sendo necessária efetiva “análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação” mediante a consideração de “custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica”²⁶¹.

A identificação de mudanças drásticas em normas tributárias sob perspectiva subjetiva, por sua vez, atende a critérios semelhantes, mas diferenciados pelo fato de que a drasticidade se revela no *ritmo pelo qual implementada a modificação da norma tributária*.

A mudança drástica em norma tributária não resulta em incremento de obrigações tributárias a ponto de atingir o núcleo essencial de outros direitos fundamentais, como ocorre no caso de efeito confiscatório. O cenário normativo que resulta da modificação não é o elemento chave para sua identificação, mas sim a intensidade pela qual a mudança normativa altera as obrigações daqueles a ela sujeitos.

O que ocorre na mudança drástica, portanto, é um *salto repentino no patamar das*

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 255.

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 466.

²⁵⁹ MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134.

²⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 95.

²⁶¹ AgR no RE nº 448.432, Relator: min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, publicado em 28/05/2010.

obrigações tributárias impostas aos contribuintes, agravando-as subitamente, em violação ao princípio da segurança jurídica especificamente em razão da restrição provocada na garantia de continuidade normativa enquanto aspecto de sua dimensão de calculabilidade.

Não há mudança drástica em razão do patamar final resultante da modificação normativa; há mudança drástica em razão da elevação súbita das obrigações tributárias a esse novo patamar, sem qualquer moderação ou gradação que permita aos contribuintes se adaptarem à nova realidade normativa.

Pode-se ilustrar o ponto por meio dos exemplos já aqui citados: não há violação a direitos do contribuinte na redução, ou mesmo na extinção, de um incentivo fiscal como o Reintegra, mas pode haver violação à segurança jurídica enquanto continuidade normativa se essa redução ou extinção ocorrer subitamente; não há violação a direitos do contribuinte na hipótese de substancial elevação do imposto de importação, mas pode haver violação à segurança jurídica enquanto continuidade normativa se essa elevação ocorrer subitamente, a exemplo da modificação de quatro para quatorze por cento, um incremento que quase triplicou a alíquota original em alteração normativa de uma só etapa.

Como já referido, a continuidade normativa enquanto elemento de calculabilidade exige “graduabilidade de mudança”²⁶² – ou seja, quanto mais substancialmente for modificado o cenário normativo, mais as mudanças precisam atender a uma lógica de implementação gradual.

Especificamente em se tratando de Direito Tributário, essa lógica se traduz na necessidade de se observar a seguinte proporção: quanto mais a modificação normativa agravar as obrigações tributárias impostas aos contribuintes em relação àquelas previstas na norma objeto de modificação, mais dilatada no tempo deve ser a imposição das obrigações tal qual previstas na norma superveniente.

Sendo assim, o agravamento de obrigações tributárias por meio de modificação normativa não pode ultrapassar determinado limite de intensidade, sob pena de se revelar como mudança normativa drástica e, por isso, violar a obrigação, decorrente do princípio da segurança jurídica, de manutenção da continuidade normativa.

Cumpre apontar que há quem perceba como violação à própria proibição de tributo com efeito de confisco o que está aqui classificado como mudança normativa tributária drástica. Haveria verdadeira confiscatoriedade na hipótese de “abrupta e excessiva majoração” de tributo, em incremento obrigacional que demanda “considerável tempo” para absorção pelos

²⁶² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645.

contribuintes atingidos²⁶³. Quando “repentino e excessivo” esse incremento, decorrente de “abrupta e substancial” majoração da obrigação tributária, se revelaria ofensa à proibição de confisco em “perspectiva dinâmica”²⁶⁴.

Ainda que as duas categorias sejam próximas, como já mencionado, a sua inteira equiparação parece imprópria, inclusive porque não desprovida de reflexos concretos na interpretação e aplicação de cada uma.

Tome-se o já mencionado exemplo do aumento na alíquota do imposto de importação de quatro para quatorze por cento, objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal sob o enfoque da violação à proibição de tributo com efeito de confisco.

Na decisão, não foi reconhecido efeito confiscatório na elevação do imposto sob o argumento de que “o isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada”. Foi apontada a necessidade de avaliação, dentre outros fatores, da “carga tributária global” à qual submetido o contribuinte para se aferir se o aumento do tributo é capaz de tornar a atividade econômica “inviável ou excessivamente onerosa”²⁶⁵.

A mesma elevação de alíquota, no entanto, se enfrentada sob o enfoque da necessidade de garantia de continuidade normativa, não estaria submetida aos mesmos requisitos, abrindo-se a possibilidade de sua discussão não sob o enfoque da inviabilização da atividade econômica, mas da (i)legitimidade da frustração imposta pela mudança ao planejamento formulado pelos contribuintes com base na norma objeto de modificação, bem como da possibilidade de proteção às expectativas formadas relativamente à continuidade de sua vigência²⁶⁶ – questões que devem ser consideradas mesmo diante da existência de razões relevantes que justifiquem a modificação²⁶⁷.

Portanto, ainda que o reconhecimento de mudanças normativas tributárias drásticas sob perspectiva subjetiva guarde alguma semelhança com a identificação de tributação com efeito confiscatório, especificamente em razão da dificuldade de se precisar em quais casos uma e outra estão efetivamente presentes, as duas categorias não devem ser confundidas, sob pena de

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 94.

²⁶⁴ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 132.

²⁶⁵ AgR no RE nº 448.432, Relator: min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, publicado em 28/05/2010.

²⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 646.

²⁶⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª ed. Trad. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 257.

se inviabilizar o adequado reconhecimento das hipóteses de violação à continuidade normativa.

De todo o até aqui apontado, é possível reconhecer mudanças normativas drásticas em matéria tributária quando a superveniência da modificação normativa produz *agravamento excessivamente intenso, para o futuro, das obrigações tributárias às quais submetidos os contribuintes em relação às impostas pelas normas objeto de modificação*.

Essa intensidade excessiva, que produz violação à segurança jurídica em seu aspecto de continuidade normativa, pode ser aferida sob perspectiva objetiva ou subjetiva.

Em perspectiva objetiva, ela se revela no agravamento das obrigações tributárias impostas aos contribuintes pela nova norma em contradição ao que vinha previsto na norma objeto de modificação, esvaziando a previsibilidade que a continuidade normativa (e, portanto, o próprio princípio da segurança jurídica) determina que seja minimamente garantida.

Em perspectiva subjetiva, ela é revelada pelo agravamento das obrigações tributárias impostas a determinados contribuintes pela nova norma especificamente em razão da posição jurídica subjetiva por eles ostentada quando superveniente a modificação, produzindo um salto repentino no patamar das obrigações tributárias impostas a eles em descumprimento do dever, imposto pela continuidade normativa (e, portanto, pelo próprio princípio da segurança jurídica), de se conferir graduabilidade à mudança.

Em nenhuma das duas hipóteses, a segurança jurídica dos contribuintes estará necessariamente resguardada pela regra constitucional da anterioridade tributária, seja porque há entendimento pela sua inaplicabilidade, seja porque o lapso temporal por ela garantido na espécie se revela insuficiente diante da intensidade da modificação produzida.

Nesse cenário, no qual a regra de anterioridade não é capaz de resguardar suficiente grau de segurança jurídica, o agravamento das obrigações tributárias produzido pela mudança normativa drástica exige também o estabelecimento de regras de transição²⁶⁸.

3.2.5 Regras de transição em caso de mudança normativa tributária drástica

O marco distintivo das mudanças normativas drásticas em matéria tributária está no fato de que sua superveniência produz efeitos demasiadamente intensos sobre os contribuintes por elas atingidos.

A violação à continuidade normativa nas mudanças tributárias drásticas decorre não do agravamento das obrigações tributárias em si, mas do fato de esse agravamento ocorrer sem

²⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 644.

resguardo de um grau mínimo de graduabilidade em relação às obrigações previstas pela norma objeto de modificação – a modificação, ainda que possível, extrapola a “margem permitida de alterabilidade”, o que exige o estabelecimento de regras de transição capazes de conferir suavidade suficiente à mudança²⁶⁹.

Ainda que de eficácia exclusivamente prospectiva, a imposição abrupta dos efeitos decorrentes da mudança viola o princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade porque compromete o aspecto de continuidade normativa que é dele exigência.

Desse modo, a restauração do estado de coisas cuja consecução é determinação do princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade passa, nos casos de mudança drástica em matéria tributária, pelo estabelecimento de regras de transição que garantam aos contribuintes previsibilidade e graduabilidade na mudança relativamente ao cenário normativo anterior ou ao agravamento das obrigações tributárias produzido pela modificação.

Sendo assim, a regra de transição capaz de garantir continuidade normativa diante de mudanças tributárias drásticas depende da perspectiva pela qual identificada a drasticidade: havendo mudança drástica sob perspectiva objetiva, a modalidade de regra de transição adequada é a das regras de conflito; havendo mudança drástica sob perspectiva subjetiva, a modalidade adequada é a das disposições transitórias substanciais.

3.2.5.1 Regras de transição nos casos de mudança tributária drástica sob perspectiva objetiva

A mudança normativa tributária drástica, quando aferida sob perspectiva objetiva, se apresenta quando agravadas as obrigações tributárias impostas aos contribuintes pela nova norma em contradição ao que previa a norma objeto de modificação – contradição que revela a intensidade excessiva da mudança e, por isso, a violação ao princípio da segurança jurídica.

Essa mudança errática, “tumultuária”²⁷⁰, produz contradição que termina por eliminar a previsibilidade que a continuidade normativa exige preservar enquanto garantia de calculabilidade na transição das normas do presente para as normas do futuro. A modificação, ainda que possível, não deve contrariar a “razoável expectativa” gerada pela norma objeto da

²⁶⁹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 44/45.

²⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica e mutações legais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões de Direito Tributário*. Vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 402.

mudança quanto à sua relativa permanência²⁷¹.

Nesse contexto, a preservação de continuidade normativa na superveniência da mudança se concretiza pelo estabelecimento de regra de transição na modalidade regra de conflito, para efeito de preservar a eficácia da norma objeto de modificação²⁷² até que a mudança possa ser implementada sem contradição em relação ao que previa a norma anterior. Garante-se, assim, um mínimo de previsibilidade na mudança para os contribuintes atingidos.

Para tanto, a eficácia temporal da nova norma deve ser recortada, com a manutenção de eficácia da norma objeto de modificação pelo período por ela projetado expressamente (se houver mais de um, pelo mais imediato deles) – eliminando, portanto, a contradição produzida pela superveniência da norma nova e impedindo o esvaziamento da previsibilidade gerada pela norma por ela modificada.

Pode-se ilustrar a pertinência do emprego de regras de conflito no caso de mudança normativa tributária drástica sob perspectiva objetiva por meio do já mencionado exemplo da modificação promovida pela Lei nº 13.670/2018 no regime da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), substitutivo da contribuição incidente sobre a folha de salários prevista como regra na Lei nº 8.212/91.

A opção pelo regime da CPRB, manifestada pelo recolhimento do tributo na primeira competência do ano calendário respectivo, torna-o irretratável para todas as competências seguintes do ano, condição que, associada à previsão então existente quanto à permanência do regime até o fim do ano calendário seguinte, conferia alto grau de previsibilidade para os contribuintes.

Por obra da modificação normativa, porém, foi imposto aos contribuintes optantes que retomassem o recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários a partir da competência de setembro do mesmo ano no qual modificada a norma – em meio ao exercício então corrente, portanto –, em mudança drástica do cenário normativo até então posto, em contradição frontal ao ritmo normativo previsto na norma antes vigente.

Ilustrando o ponto por meio de raciocínios com estrutura hipotético-condicional: a norma objeto de modificação estabelecia “se adesão regular, *então* obrigatoriamente recolhimento do tributo para todo o ano calendário respectivo”; a norma já modificada passou a estabelecer “se adesão regular, *então* recolhimento do tributo até setembro (i.e.,

²⁷¹ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 49.

²⁷² VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

impossibilidade de permanência pelo período antes previsto)”.

A modificação normativa passou a produzir consequência contradizente à expressa e originalmente prevista para a mesma hipótese: um período expressamente contemplado pela norma original como de submissão obrigatória ao regime da CPRB passou a ser, na norma já modificada, de adesão vedada.

Por outro lado, caso acompanhada a mudança de um dispositivo prevendo a manutenção do regime aos contribuintes que, na data da modificação, já tivessem optado pela CRPB para o ano calendário respectivo – uma regra de conflito, portanto –, a contradição provocada pela mudança estaria sanada.

Por disposição expressa e específica do mesmo ato normativo que veicula a modificação, a continuidade normativa estaria suficientemente preservada pela condução da mudança com relativa estabilidade para os contribuintes afetados – estabilidade decorrente de sua manutenção no regime pelo período originalmente previsto na norma, mais alargado do que o exigido pela regra da anterioridade aplicável e também coerente ao que previa a norma objeto de modificação, ainda que menos extenso do que o originalmente previsto por ela.

A drasticidade da mudança na norma tributária restaria eliminada pelo seu próprio agente – no caso, o Poder Legislativo – ao promovê-la acompanhada de regra de transição – no caso, uma regra de conflito – capaz de preservar minimamente a previsibilidade que a norma objeto de modificação garantia aos contribuintes pela previsão expressa de fruição do regime por períodos prévia e expressamente determinados.

A solução, convém anotar, não é de todo estranha ao sistema tributário brasileiro: o CTN prevê expressamente, em seu art. 178, que a isenção somente pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, “salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições”. Ou seja, em se tratando de isenção condicionada e concedida com prazo certo, não há possibilidade de revogação ou modificação previamente ao cumprimento do prazo estabelecido quando da concessão.

A lógica das regras de transição na modalidade regra de conflito vai no mesmo sentido e, portanto, se revela inteiramente compatível com o ordenamento vigente. Havendo estabelecimento expresso de marcos temporais pelas normas objeto de modificação, é imposição de continuidade normativa que, mesmo na possibilidade da mudança, se prestigie em medida suficiente a previsibilidade decorrente dessas previsões expressas e do ritmo por elas estabelecido ao respectivo fluxo normativo.

3.2.5.2 Regras de transição nos casos de mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva

A mudança normativa tributária drástica sob perspectiva subjetiva se revela pelo agravamento demasiadamente intenso da obrigação tributária imposta pela nova norma relativamente à obrigação prevista na norma objeto de modificação, intensidade aferida com base no impacto produzido em razão da posição jurídica ostentada por determinado contribuinte ou grupo de contribuintes quando da superveniência da mudança.

Esse salto repentino no patamar das obrigações tributárias decorrentes da prática dos mesmos atos ou negócios jurídicos também produz violação à segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade.

A imposição abrupta do novo patamar das obrigações tributárias resultantes da modificação a esses contribuintes mais expostos a ele por razões subjetivas contradiz o que é exigido pela continuidade normativa em termos de graduabilidade da mudança²⁷³: não é vedado aos Poderes de Estado modificarem, ainda que substancialmente, as normas vigentes; o que lhes é vedado é fazê-lo abruptamente, fora de uma “margem permitida de alterabilidade”²⁷⁴.

Nesse sentido, como já visto, a drasticidade sob perspectiva subjetiva não é qualificada pelo patamar obrigacional que resulta da mudança – não se está, no caso de mudança drástica, diante de imposição tributária confiscatória. O que viola a continuidade normativa não é a dimensão da obrigação tributária que resulta da modificação, mas o ritmo demasiadamente intenso pelo qual imposta aos contribuintes afetados.

Portanto, a drasticidade decorre do fato de esse novo patamar ser imposto aos contribuintes afetados sem qualquer temperança – a obrigação tributária, por obra da modificação, salta a um patamar muito mais agravado do que o anterior sem a intermediação de qualquer medida que suavize o impacto drástico decorrente da mudança.

Por essa característica, a preservação de continuidade normativa na superveniência de mudança drástica sob perspectiva subjetiva exige que a modificação seja graduada por regra ou um regime de transição que fixe patamares obrigacionais intermediários entre o que era previsto na norma objeto de modificação e o que prevê a norma nova. Sendo assim, a transição precisa ocorrer por meio de normas com conteúdo diferente tanto da norma objeto de modificação quanto da norma já modificada.

Diferentemente da drasticidade sob perspectiva objetiva, porém, aqui não há referencial concreto de tempo que permita, com suficiente objetividade, reconhecer um espaço

²⁷³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 645.

²⁷⁴ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 44 e 50.

determinado de previsibilidade a ser resguardado diante da modificação normativa.

A norma objeto de modificação, por ausência de disposição expressa quanto a período de vigência, se pretendia vigente por tempo indeterminado. Ao mesmo tempo, a modificação é legítima porque a continuidade normativa, como já visto, não se presta à interdição da mudança, mas à sua implementação em ritmo que atenda ao que prescreve o princípio da segurança jurídica em termos de calculabilidade.

O papel da regra de transição, nesse cenário, é estabelecer mecanismo de implementação gradual da nova realidade normativa, imprimindo à modificação um ritmo que concilie a legítima pretensão do agente da mudança e a necessidade de se garantir suficiente suavidade para adaptação dos contribuintes drasticamente afetados.

A espécie de regra de transição a ser utilizada, portanto, é a das disposições transitórias substanciais, categoria que opera exatamente criando regimes intermediários entre a permanência do regime modificado e a imediata implementação, em sua integralidade, do previsto pelo regime novo²⁷⁵.

As disposições transitórias substanciais, nesse contexto, devem estabelecer posições jurídicas intermediárias entre a manutenção de sujeição dos contribuintes à obrigação tributária objeto de modificação e a imposição imediata da obrigação tributária prevista pela norma já modificada.

Reconhecida essa necessidade, porém, surge a questão: em se tratando de modificação de norma tributária, como identificar quais posições jurídicas intermediárias são as adequadas e, portanto, merecem ser contempladas em regime de transição? Dito de outro modo: como reconhecer quais patamares obrigacionais, entre as posições postas na norma objeto de modificação e na norma já modificada, são efetivamente capazes de graduar adequadamente a mudança drástica em norma tributária?

Essas questões revelam a dificuldade, reconhecida na doutrina, de se formular modelos de regras de transição previamente ao conhecimento mais detalhado dos casos concretos nos quais se pretende aplicá-los.

Para Baptista, em tais hipóteses “apenas diante das circunstâncias próprias do caso” será possível ajustar adequadamente regras de transição, em consideração específica das posições jurídicas atingidas e do interesse público justificador daquela mudança normativa em

²⁷⁵ VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

concreto²⁷⁶. Também Cabral aponta que “comparar as posições jurídicas pretéritas e atuais” diante de elementos concretos pode se mostrar essencial à adequada garantia de continuidade normativa por meio de regras de transição²⁷⁷.

Por outro lado, ainda que não resulte em predefinição de fórmulas para regras de transição aplicáveis a todo e qualquer caso, parece ser possível a identificação em abstrato de parâmetros cuja observação permita, ao menos em alguma medida, antecipar a “ponderação de interesses”²⁷⁸ que deve ser considerada para ajustar adequadamente a gradação da modificação normativa – o interesse dos contribuintes afetados e a pretensão do agente que promove legitimamente a modificação normativa.

No contexto do Direito Tributário, pode-se dizer que o agravamento das obrigações tributárias operado por modificação da norma até então vigente provoca restrição à liberdade de exercício de profissão e de atividade econômica dos contribuintes e, por consequência, também aos seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade²⁷⁹. Os contribuintes planejam e organizam suas atividades com base nas consequências previstas pelas normas tributárias do presente, razão pela qual a modificação para o futuro dessas consequências, com seu agravamento, restringe o espaço de liberdade antes existente e, por isso, pode produzir violação à continuidade normativa.

No caso de mudanças normativas tributárias drásticas sob perspectiva subjetiva, portanto, a regra de transição deve propiciar graduabilidade na mudança em medida suficiente a não provocar restrição excessivamente intensa ao livre exercício de atividade econômica pelos contribuintes. A modificação para o futuro da norma tributária, nesse sentido, não pode agravar as obrigações tributárias impostas aos contribuintes em medida que afete significativamente o planejamento das atividades que organizaram com base na norma tributária até então vigente.

Essa graduabilidade, por outro lado, deve levar em consideração quais direitos ou valores constitucionais são promovidos pela mudança normativa tributária cuja drasticidade se pretende suavizar por meio da regra de transição e, a partir disso, em que medida a gradação na implementação da modificação interfere na efetiva promoção desses direitos ou valores²⁸⁰.

²⁷⁶ BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015, p. 254.

²⁷⁷ CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo*: introdução ao art. 23 da LINDB. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, p. 214/215.

²⁷⁸ CALMES, Sylvia. *Du Principe de Protection de la Confiance Legitime en Droit Allemand, Communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001, p. 451.

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 236.

²⁸⁰ NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 89.

Mesmo acolhida a premissa, já aqui referida, de que as normas tributárias terminam sempre por influenciar em alguma medida o comportamento daqueles a elas sujeitos²⁸¹, ainda assim é possível (e necessário, para o aqui proposto) reconhecer que algumas normas tributárias são desenhadas e instituídas com o intuito deliberado de induzir comportamentos específicos.

Nessas hipóteses, o legislador atribui finalidade extrafiscal às normas tributárias: não há simples indução de comportamentos em razão da norma editada, mas edição de norma tributária para deliberada e premeditadamente induzir os contribuintes por ela atingidos a adotarem determinados comportamentos²⁸². Há na extrafiscalidade, portanto, um “aparelhamento do Direito Tributário para persecução de fins constitucionais” diversos da finalidade meramente arrecadatória²⁸³.

Nesses casos, é preciso considerar a finalidade em razão da qual a mudança normativa tributária é levada a efeito para adequado estabelecimento de regras de transição diante de mudanças drásticas sob perspectiva subjetiva: havendo finalidade extrafiscal legítima justificadora da modificação, sua implementação célere pode ser decisiva para o atingimento dessa finalidade – casos nos quais a graduabilidade na mudança terá grau de exigência menor.

Surge nesses casos a já referida relação entre o estabelecimento de regras de transição e o respeito ao postulado normativo aplicativo da proporcionalidade: se é correto apontar que uma modificação pode se revelar desproporcional se ausentes mecanismos de transição²⁸⁴, é de se reconhecer que a própria formatação das regras de transição deve levar em consideração quais direitos ou princípios são objeto de restrição e promoção no contexto da mudança.

Importante destacar aqui que, para esse raciocínio, importa que a norma seja modificada para atingir finalidade extrafiscal, e não o fato de a norma objeto de modificação ter sido editada com finalidade extrafiscal – nessa segunda hipótese, como amplamente reconhecido na doutrina, a exigência do princípio da segurança jurídica é reforçada em razão de os contribuintes terem agido exatamente porque induzidos pela finalidade extrafiscal²⁸⁵. O ponto de que aqui se

²⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 44.

²⁸² LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 45/46.

²⁸³ NASCIMENTO, Luniza Carvalho do. *Extrafiscalidade: interpretação, aplicação e integração*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 42.

²⁸⁴ Nesse sentido, com referências à jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão: ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016, p. 282/283. Na mesma linha: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 263.

²⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 301; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 393/394; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª ed. Trad. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 257.

trata é outro: toma-se a presença de finalidade extrafiscal na nova norma como parâmetro que influencia na aferição da intensidade da mudança para efeitos de formatar regras de transição que permitam preservar a continuidade normativa – a existência de finalidade extrafiscal pode, sob a devida justificação, estreitar o tempo para sua inteira eficácia desde que demonstrada a relação entre efetividade de produção dos fins e a celeridade de sua implementação.

Sendo assim, na hipótese de a mudança normativa tributária drástica sob perspectiva subjetiva ser promovida com finalidade extrafiscal, *quanto mais imediata for a relação entre o ritmo de implementação da mudança e a efetiva capacidade de realizar essa finalidade, menos graduabilidade na mudança será necessária para preservação da continuidade normativa.*

Vale destacar que essa conclusão está em inteira consonância com o que dispõe a própria Constituição ao dispensar a observância da regra de anterioridade tributária para alguns tributos: mesmo resultando em menor grau de segurança jurídica para os contribuintes, a dispensa resta justificada porque fundada exatamente na proeminência desses tributos como instrumentos de realização de finalidades extrafiscais²⁸⁶.

Portanto, quando a mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva for promovida com finalidade extrafiscal, o estabelecimento de disposições transitórias substanciais pode ser baseado em um exame de proporcionalidade. Reconhecidas a adequação e a necessidade da mudança para a finalidade extrafiscal por ela promovida, deve ser aferido se o ritmo de sua implementação atende à proporcionalidade em sentido estrito – ou seja, se a restrição provocada pelo ritmo de implementação da mudança nos direitos fundamentais dos contribuintes está devidamente justificada pela necessidade de implementação célere da modificação para efeito de realização das finalidades pelas quais levada a efeito.

Pode-se pensar, por exemplo, em mudança normativa consistente em significativa elevação das alíquotas dos impostos de importação e exportação – a possibilidade de implementação célere do patamar elevado das alíquotas pode ser decisiva para que efetivamente cumpridas as finalidades extrafiscais pelas quais tipicamente utilizados esses tributos (interferência no fluxo de entrada ou saída do território nacional de determinado produto por necessidade de se fazer frente a demanda extraordinariamente elevada, por exemplo). Devidamente demonstrada pelo agente da mudança essa relação entre cumprimento efetivo da finalidade extrafiscal e rápida implementação do novo cenário normativo, a modificação mais intensa estará justificada mesmo que implique preservar a continuidade normativa em menor grau.

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 254.

Inexistindo finalidade extrafiscal na modificação, por outro lado, o exame de proporcionalidade se torna inviável como parâmetro a ser considerado para o estabelecimento de regras de transição no caso de mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva.

Isso porque, como já mencionado, a proporcionalidade exige que seja possível aferir em que medida determinado fim externo ao Direito é realizado pela norma objeto do exame. Sem que seja possível identificar empiricamente em que medida o meio normativo escolhido efetivamente realiza a finalidade pela qual adotado, o exame de proporcionalidade perde sua métrica fundamental²⁸⁷.

Essa avaliação da relação entre o meio adotado e a realização de fins externos ao Direito não é possível no caso de normas tributárias de finalidade eminentemente fiscal²⁸⁸. Não há nelas finalidade diversa da própria arrecadação dos tributos – o próprio cumprimento da obrigação tributária surgida como consequente da hipótese normativa realiza o fim arrecadatório que caracteriza as normas instituídas com finalidade fiscal, um fim que é interno ao Direito, uma decorrência direta da própria aplicação da norma tributária.

Diante da inviabilidade de emprego do exame de proporcionalidade, o estabelecimento de regras de transição no caso de mudança drástica de normas tributárias sob perspectiva subjetiva para obtenção de finalidade eminentemente fiscal deve se orientar por outro parâmetro. Outro postulado normativo aplicativo, o da razoabilidade, parece ser capaz de fornecer essa orientação.

O exame da razoabilidade serve a diversas funções no controle de aplicação de normas jurídicas no contexto do Direito Tributário²⁸⁹, mas a que se revela mais pertinente para orientar o estabelecimento de regras de transição na hipótese ora tratada é a noção de razoabilidade como equidade. Sob esse enfoque, a razoabilidade impõe o dever geral de harmonização entre o campo de aplicação previsto na norma e o modo como os casos nele contidos normalmente se apresentam – a manutenção da razoabilidade como equidade, nesse sentido, exige que sejam considerados aspectos específicos de determinados casos que possam tornar inadequada a generalização adotada na norma e, por isso, que sua aplicação a eles se revele irrazoável²⁹⁰.

Essa mesma lógica funciona como parâmetro útil ao estabelecimento de regras de

²⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 210-212.

²⁸⁸ É nesse sentido o entendimento prevalente na doutrina, como demonstra: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 159/160.

²⁸⁹ Como demonstrado em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 487 e ss.

²⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 198 e 200.

transição: ao se reconhecer que uma mesma modificação normativa é capaz de produzir diferentes graus de impacto naqueles por ela afetados, o estabelecimento de regras ou de regime de transição deve exatamente promover recortes para gradação da mudança, impedindo que a aplicação da norma a determinados casos viole o postulado da razoabilidade²⁹¹.

Dito de outro modo: para que a mudança normativa possa ser aplicada em atendimento ao postulado da razoabilidade como equidade, é preciso que seja formatada regra ou regime de transição que equacione esses diferentes graus de impacto.

Essa lógica está refletida no exemplo já apresentado da Emenda Constitucional nº 103/2019, que alterou aspectos dos regimes previdenciários até então vigentes e extinguiu a aposentadoria por tempo de contribuição.

O constituinte derivado inseriu na Emenda uma série de disposições transitórias com o fito de permitir que os segurados que vinham contribuindo com vistas à obtenção dessa modalidade não tivessem suas contribuições inteiramente desconsideradas no novo regime – evitando, assim, um cenário de violação à razoabilidade como equidade porque diferenciados segurados em situações equivalentes ou equiparados segurados em situações inteiramente diversas.

Deve ser esse o parâmetro também para estabelecimento de disposições transitórias substanciais em razão de mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva quando promovida com finalidade fiscal.

Portanto, na hipótese de a mudança normativa tributária drástica sob perspectiva subjetiva ser promovida com finalidade fiscal, *quanto mais a intensidade da mudança estiver relacionada à posição jurídica dos contribuintes afetados, produzindo diferenças significativas de intensidade sobre diferentes contribuintes a depender de características a eles relacionadas, maior graduabilidade na mudança será necessária para preservação da continuidade normativa.*

Tome-se a já referida modificação operada no regime do Reintegra pelo Decreto nº 9.393/2018, que reduziu de dois por cento para um décimo por cento o percentual do crédito a ser tomado pelas pessoas jurídicas beneficiadas – uma redução de noventa e cinco por cento em relação ao montante de crédito até então previsto.

²⁹¹ SILVEIRA, Marilda de Paula. *Segurança Jurídica, Regulação, Ato: mudança, transição e motivação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 215/216. A autora faz referência à exigência de se atender ao “princípio da proporcionalidade e à isonomia”, mas a lógica desenvolvida é a mesma, ainda que aqui apontada como decorrência do postulado da razoabilidade. Sobre a questão terminológica envolvendo os postulados e suas consequências na respectiva aplicação: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 226 e ss.

A mudança normativa atinge os contribuintes por ela afetados em intensidades diversas a depender da posição jurídica subjetiva ostentada por cada um: a redução abrupta dos créditos a quase zero produz, ao mesmo tempo, agravamento singelo de obrigações tributárias para alguns contribuintes e um salto no patamar das obrigações para outros – nesse último caso, como já demonstrado, a mudança se revela drástica sob perspectiva subjetiva.

Por essa razão, a implementação horizontalizada da modificação, impondo a mesma obrigação agravada a contribuintes afetados por ela em diferentes intensidades, produz generalização indevida. A aplicação indistinta da redução, portanto, violaria o postulado da razoabilidade como equidade.

Nesse sentido, a consideração dos critérios da razoabilidade como equidade deveria ter orientado a formatação de regras de transição para graduar a mudança nos percentuais do Reintegra. Um conjunto de disposições transitórias substanciais poderia, por exemplo, graduar a redução de acordo com o percentual da receita bruta atingido pela modificação: por determinado período de tempo imediatamente após a mudança, quanto maior for o percentual da receita do contribuinte abrangido pela possibilidade de tomada de créditos no regime do Reintegra, maior o escalonamento na redução desses créditos.

Esse escalonamento dos efeitos da mudança por meio de disposições transitórias substanciais propiciaria, no período de vigência dessas disposições, suavização dos impactos da mudança em relação aos contribuintes mais intensamente afetados, permitindo que se ajustassem à nova realidade normativa sem serem drasticamente impactados – e, com isso, preservando suficiente continuidade normativa para aqueles que, sem mecanismos de transição, sofreriam efeitos demasiadamente intensos em face da mudança.

3.3 Mudanças normativas tributárias, regras de transição e o art. 23 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB)

Tudo o que foi apontado até aqui sobre o estabelecimento de regras de transição especificamente no contexto do Direito Tributário permite colocar em adequada perspectiva o já mencionado e analisado art. 23, inserido à LINDB pela Lei nº 13.655/2018. O dispositivo estabelece o seguinte:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Em estrutura hipotético-condicional, a norma a partir dele reconstruída pode ser assim representada: *se* “indispensável” para o cumprimento “proporcional, equânime e eficiente” de “novo dever ou novo condicionamento de direito” decorrente de “interpretação ou orientação nova” em relação a “norma de conteúdo indeterminado”, *então* estabelecimento de regime de transição na “decisão administrativa, controladora ou judicial” que produzir esse novo dever ou condicionamento.

Cumprido de início apontar para a inexistência de fundamentos suficientes no argumento de inaplicabilidade ao Direito Tributário do dispositivo.

Trata-se de regra legal em consonância com outras disposições já existentes no contexto da legislação tributária e que, assim, contribui à promoção do princípio da segurança jurídica tributária em suas dimensões de confiabilidade e calculabilidade²⁹². Ademais, a própria delimitação de sua hipótese, ao mencionar “decisão administrativa, controladora ou judicial” sem especificação ou ressalva quanto à matéria objeto de decisão, aponta que se trata de norma geral, aplicável a todo o âmbito no qual promovida interpretação e aplicação do Direito por qualquer das instâncias referidas²⁹³.

Ainda que já sustentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que as disposições inseridas à LINDB pela Lei nº 13.655/2018 seriam inaplicáveis especificamente ao processo administrativo fiscal²⁹⁴, a discussão parece ter sido superada, passando a ser objeto de análise pelo tribunal a adequação específica de cada dispositivo aos julgamentos realizados no âmbito do órgão – já havendo manifestações no sentido da aplicabilidade do art. 23 aos casos lá apreciados²⁹⁵.

O dispositivo é inteiramente aplicável ao Direito Tributário, portanto, devendo ser observado sempre que “decisão administrativa, controladora ou judicial” tiver a matéria como objeto.

Por outro lado, as características de mudanças tributárias bruscas e drásticas até aqui apontadas (e as regras de transição possíveis em razão delas) servem para reforçar a pertinência

²⁹² Nesse sentido: ANDRADE, Fábio Martins. *Comentários à Lei nº 13.655/2018: proposta de sistematização e interpretação conforme*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 211; BARBOSA, Felipe Carreira; BELLAN, Daniel Vitor. O Artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os Princípios da Segurança Jurídica e da Boa-fé nas Relações Tributárias. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257-263.

²⁹³ ANDRADE, Fábio Martins. *Comentários à Lei nº 13.655/2018: proposta de sistematização e interpretação conforme*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 127/128.

²⁹⁴ Processo nº 19515.003515/2007-74, Acórdão nº 9202-006.996, Câmara Superior, Relatora: conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, julgado em 21/06/2018.

²⁹⁵ ANDRADE, Fábio Martins. *Comentários à Lei nº 13.655/2018: proposta de sistematização e interpretação conforme*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 371/372.

das críticas dirigidas ao dispositivo – o art. 23 da LINDB se revela expletivo e parcial, não podendo ser objeto de argumentação *a contrario* (se ausente sua hipótese do dispositivo, *então* desnecessário estabelecer regras de transição)²⁹⁶.

A pertinência da crítica no contexto de mudanças normativas tributárias é demonstrada pelas hipóteses até aqui mencionadas. Mesmo que diferentes da posta na norma reconstruída a partir do dispositivo, o estabelecimento de regras de transição se revela também nelas indispensável para efeito de manutenção da continuidade normativa enquanto exigência do princípio da segurança jurídica.

Os aumentos de alíquota do Imposto de Importação e da CSLL, em agravamento com eficácia retrospectiva das respectivas obrigações tributárias, são, respectivamente, ato administrativo praticado Poder Executivo e modificação de enunciados de Direito positivo promovida pelo Poder Legislativo – não são “decisão administrativa, controladora ou judicial” para efeito da hipótese prevista no art. 23 da LINDB, portanto.

Ainda assim, demandam o estabelecimento, pelo Poder agente da mudança, de regras de transição da espécie regras de conflito, sob pena da promoção de mudança normativa brusca em matéria tributária violadora da continuidade normativa.

As modificações quanto à possibilidade e períodos de fruição do regime da CPRB e do montante de créditos a ser apropriado pelos contribuintes contemplados pelo Reintegra, em agravamento drástico das obrigações tributárias impostas aos contribuintes sujeitos a tais mudanças são, respectivamente, modificação de enunciados de Direito positivo promovida pelo Poder Legislativo e ato administrativo do Poder Executivo – também não se está diante de “decisão administrativa, controladora ou judicial”.

Mesmo assim, demandam o estabelecimento de regras de transição pelo agente da mudança, sob pena da promoção de mudança normativa drástica em matéria tributária violadora da continuidade normativa enquanto aspecto do princípio da segurança jurídica.

O fundamental relativamente ao disposto no art. 23 da LINDB, portanto, é compreender que o nele disposto não delimita todas as hipóteses nas quais necessário o estabelecimento de regras de transição em mudanças normativas tributárias. Devem ser acompanhadas de regras de transição por força do que determina o princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade o conjunto de mudanças normativas tributárias bruscas ou drásticas, conjunto que não se esgota nas hipóteses previstas no dispositivo, ainda que pertencentes a ele.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 649/650.

CONCLUSÕES

De tudo o que restou apontado até aqui, pode-se extrair as seguintes conclusões, representativas das ideias centrais desenvolvidas neste trabalho:

1. A segurança jurídica é indissociável da noção de Estado de Direito, garantindo relativa estabilidade das normas jurídicas vigentes e fornecendo, assim, base segura para o desenvolvimento livre, autônomo e orientado dos indivíduos sujeitos a esse sistema normativo.

2. A garantia de segurança jurídica envolve o tempo em suas três dimensões – passado, presente e futuro –, exigindo *confiabilidade* e *calculabilidade* por meio da *cognoscibilidade* do Direito: é poder *confiar* no Direito estabelecido e nas consequências que dele já decorreram, além de ser possível *calcular* com razoável precisão as consequências e a formatação do Direito no futuro, tudo em razão de se poder *conhecer* com razoável grau de clareza o Direito no presente.

3. O princípio da segurança jurídica deve ser reconhecido como norma jurídica positivada no ordenamento jurídico brasileiro, ainda que implicitamente, por força tanto da formatação da Constituição de 1988 como um rol extenso e detalhado de disposições prevendo atos, matérias, competências e procedimentos a serem observados pelos Poderes de Estado, quanto do conteúdo material dessas disposições, majoritariamente regras, que permitem reconstruir, dedutiva e indutivamente, o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica.

4. O princípio da segurança jurídica tem como destinatários os Poderes de Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário –, prescrevendo que devem exercer suas competências e conformar os processos de criação, interpretação e aplicação do Direito com vistas à promoção de um estado geral de coisas no qual seja ele, o Direito, *confiável* e *calculável* por poder ser *conhecido*.

5. Em sua dimensão de calculabilidade, especialmente relevante ao presente trabalho, o princípio da segurança jurídica desdobra-se em anterioridade, continuidade e vinculatividade, cuja conjugação opera para garantir *segurança de transição do presente ao futuro*: admite-se a mudança como contingência inafastável do Direito, devendo ser garantida segurança jurídica por meio de condução segura, orientada e suave das modificações, para o futuro, do Direito vigente no presente.

6. É especificamente a garantia de continuidade normativa que estabelece que as mudanças normativas devem ser promovidas em forma e intensidade que não frustrem irremediavelmente as expectativas normativas formadas por quem, confiando no Direito

vigente e com base nele, dispôs de seus direitos.

7. A continuidade normativa exige que sejam conferidas *previsibilidade e graduabilidade à mudança normativa*, imprimindo ritmo adequado à sua implementação e garantindo que a sua superveniência não causará elevado grau de insegurança àqueles por ela afetados.

8. Nesse sentido, a continuidade normativa determina que não sejam promovidas mudanças bruscas ou drásticas, entendidas como bruscas as mudanças cuja ocorrência não era minimamente antecipável, e drásticas as mudanças que, embora antecipáveis, sejam demasiadamente intensas em seus efeitos, caracterização que depende, em larga medida, de que ramo do Direito é modificado e de quais direitos e relações jurídicas são afetadas pela modificação.

9. A continuidade normativa não proíbe modificações no ordenamento jurídico, mesmo que profundas ou substanciais, mas determina que o exercício legítimo das competências dos Poderes de Estado para alteração do cenário jurídico-normativo vigente seja condicionado à suavização de efeitos potencialmente bruscos ou drásticos delas decorrentes – suavização que se concretiza por meio do estabelecimento de regras de transição ou de um regime de transição.

10. O estabelecimento de regras ou regime de transição surge nesse contexto, como obrigação imposta aos agentes da mudança normativa pelo princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade, produzindo o correlato direito subjetivo àqueles atingidos brusca ou drasticamente por modificações normativas levadas a efeito sem o cumprimento dessa obrigação.

11. As regras de transição devem ser estabelecidas para que sejam tuteladas as legítimas expectativas de direito e de incidência normativa formadas com base nas normas vigentes e que, por não estarem protegidas pela regra constitucional específica do direito adquirido (art. 5º, XXXVI), estão suscetíveis de desconsideração, total ou parcial, em razão da superveniência de modificação normativa – a mudança no Direito vigente, ainda que possível, não pode desconsiderar os atos de disposição praticados no contexto das normas objeto de mudança, sob pena de cenário de instabilidade e imprevisibilidade absolutas.

12. Ainda que não seja possível antecipar um formato padrão aplicável a todo e qualquer caso, pode-se reconhecer que o mecanismo de funcionamento das regras de transição opera em duas modalidades: regras de conflito e disposições transitórias substanciais.

13. As regras de conflito não criam regime específico para transição diverso da norma já modificada ou da norma objeto de modificação, operando mediante interferência na eficácia das normas – mantendo a eficácia da norma modificada para determinado grupo de casos ou

por determinado período após a modificação, ou estabelecendo que a nova norma somente será eficaz após o decurso de determinado prazo de vigência.

14. As disposições transitórias substanciais, por sua vez, promovem a criação de um regime temporário e específico, diferente tanto do previsto pelas normas modificadas quanto daquele estabelecido pelas normas novas – um outro regime especificamente construído para propiciar um mecanismo de transição adequado ao caso.

15. As regras de transição, seja qual for a modalidade adotada, devem ser estabelecidas de forma clara e cognoscível, com prazo determinado de duração e com base em critérios capazes de equilibrarem os interesses legítimos do Estado na modificação do Direito vigente e a pretensão, também legítima, dos afetados pela mudança em preservar seus direitos e sua posição jurídica respaldados nas normas até então vigentes.

16. À fixação desse ponto ótimo entre as duas pretensões, são úteis os critérios fornecidos, em perspectiva mais abstrata, pelo postulado da concordância prática: diante de uma relação de tensão entre normas que protegem bens jurídicos total ou parcialmente antagônicos, deve-se equilibrar os interesses conflitantes para promoção, no maior grau possível, do que determinado por uma dessas normas, sem que se comprometa demasiadamente a realização do que determina a outra.

17. Em perspectiva mais concreta, são úteis os critérios fornecidos pelos postulados normativos aplicativos da razoabilidade e da proporcionalidade, com destaque a esse último, expressamente relacionado às regras de transição na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão “no caso de cancelamento ou modificação de posições jurídicas tuteláveis”.

18. Nesse sentido, o estabelecimento de regras de transição deve observar os critérios fornecidos pelo postulado da proporcionalidade, especialmente quanto ao exame de proporcionalidade em sentido estrito: a mudança normativa, ainda que adequada e necessária, pode se revelar desproporcional em sentido estrito *apenas* em razão da intensidade de restrição dos bens jurídicos atingidos pela sua imposição brusca ou drástica, restrição que, acompanhada de mecanismos de transição capazes de diluir sua intensidade, se revelaria proporcional.

19. Por isso, a relação entre a urgência na implementação da mudança normativa e a medida tolerável de restrição dos direitos daqueles por ela atingidos pode se revelar critério pertinente na formatação de regras de transição – quanto mais urgente a necessidade de se conferir eficácia à mudança, menor será o espaço para sua implementação progressiva; quanto maior a restrição imposta pela mudança aos direitos daqueles por ela atingidos, maior deverá ser o espaço para sua inteira implementação.

20. Por se tratar de exigência do princípio da segurança jurídica em sua dimensão de

calculabilidade, quem tem o dever de estabelecer regras de transição são os mesmos destinatários do princípio: cada um dos Poderes de Estado que, no exercício de suas competências de modificação das normas vigentes, provocar mudança potencialmente brusca ou drástica, estará obrigado a adotar as medidas para suavizá-la.

21. Os três Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário –, ainda que tenham funções tipicamente vinculadas a dimensões de tempo diversas, projetam efeitos para o futuro quando atuam dentro de suas competências de modificação das normas vigentes: o Legislativo, ao modificar o próprio Direito positivo; o Executivo, ao exercer sua competência regulamentar relativamente a disposições legislativas mais abstratas, delimitando alternativas interpretativas desses textos ou especificando critérios para sua aplicação; o Judiciário, ao estabelecer precedentes e fixar a interpretação que considera adequada de determinado texto ou conjunto de textos vigentes, interpretação que será aplicada posteriormente a casos semelhantes e, eventualmente, superada para o futuro pela própria jurisprudência.

22. Caso o agente da mudança normativa brusca ou drástica se omitir quanto ao estabelecimento de regras de transição ou, ainda que as estabeleça, dê a elas formatação inadequada ou insuficiente relativamente ao que exige o princípio da segurança jurídica, o Poder Judiciário pode estabelecer regra de transição ou controlar a adequação das que tenham sido estabelecidas – nesses casos, impedir que o Judiciário atue no sentido de estabelecer ou recalibrar regras de transição tem como resultado obrigá-lo a reconhecer a inconstitucionalidade de mudanças normativas por violação à segurança jurídica, anulando inteiramente os efeitos da modificação pretendida pelo seu agente, resultando em intervenção judicial ainda mais intensa relativamente à mudança promovida pelo outro Poder.

23. O Supremo Tribunal Federal já estabeleceu regras de transição em modificação normativa na qual sua ausência resultava em violação ao princípio da segurança jurídica (RE nº 566.621) e também já promoveu controle de legitimidade de regra de transição efetivamente estabelecida por outro Poder, ajustando os casos aos quais poderia ser aplicada a regra em relação ao disposto no texto respectivo (ADIs nº 2.083 e 2.088), razão pela qual é possível afirmar que o tribunal reconhece a possibilidade, no ordenamento jurídico brasileiro, de controle jurisdicional do estabelecimento de regras de transição, seja para estabelecê-las quando omissas o Poder que promoveu a modificação normativa, seja para ajustá-las quando formatadas inadequada ou insuficientemente.

24. As regras de transição devem estabelecer como seus destinatários aqueles cuja posição jurídica seja impactada por mudança normativa cujos efeitos, sem elas, se revelariam bruscos ou drásticos.

25. As violações ao princípio da segurança jurídica por modificações bruscas ou drásticas podem suscitar pleito judicial pelo estabelecimento de regras de transição tanto sob perspectiva objetiva, de violação à continuidade normativa, quanto sob perspectiva subjetiva, de violação à confiança legítima, perspectivas que, mesmo diferenciadas pela legitimidade e pelo procedimento competente para pleitear medidas de transição, são complementares e igualmente relacionadas à frustração, pela mudança normativa, da previsibilidade oferecida pelo disposto objetivamente no ordenamento jurídico até então.

26. Na hipótese de pleito de estabelecimento de regras de transição sob o argumento de violação ao princípio da proteção à confiança legítima, é necessário demonstrar que a mudança normativa é capaz de gerar efeitos suficientemente intensos ao sujeito que suscita a referida violação a ponto de justificar adequadamente o mecanismo de transição pleiteado, sob pena de contrariedade ao princípio da igualdade.

27. No contexto do Direito Tributário, a garantia de continuidade normativa por meio de regras de transição se revela especialmente relevante em razão da própria proeminência do papel exercido pelo princípio da segurança jurídica no contexto das relações jurídico-tributárias, proeminência decorrente do fato de que as obrigações tributárias impõe restrições aos direitos fundamentais, notadamente de propriedade e liberdade, daqueles a elas sujeitos – restrições que decorrem das obrigações tal qual formatadas na lei, sem qualquer espaço de autonomia quanto ao seu surgimento ou à sua formatação pelos sujeitos envolvidos.

28. No caso específico do Direito Tributário brasileiro, essa proeminência do princípio da segurança jurídica é revelada especialmente pela existência do rol de garantias dos contribuintes estabelecido no art. 150 da Constituição Federal de 1988, com expressa previsão de que os direitos ali expressamente previstos devem ser lidos “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, criando um sistema aberto de normas de proteção aos direitos e garantias fundamentais em face do poder estatal de tributar.

29. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu expressamente a efetiva existência desse sistema aberto de direitos e garantias dos contribuintes, inclusive quanto a “conteúdos do princípio da segurança jurídica” implícitos no texto da Constituição de 1988, em decisão na qual estabeleceu regra de transição diante de modificação normativa tributária promovida pelo Poder Legislativo (RE nº 566.621).

30. O estabelecimento de regras de transição para proteção dos contribuintes no contexto específico do Direito Tributário brasileiro, desse modo, se revela não apenas possível, mas um imperativo decorrente do princípio da segurança jurídica quando operadas mudanças normativas tributárias bruscas ou drásticas.

31. Uma mudança normativa tributária brusca pode ser identificada com base no critério de *possibilidade de antecipação à mudança*, entendido não como a possibilidade de antecipação da mudança – de antecipação da sua ocorrência –, mas à capacidade dos afetados pela mudança normativa tributária de *se anteciparem a ela*: a possibilidade de o contribuinte, diante da mudança da norma tributária incidente em razão dela, decidir por praticar ou não determinada conduta.

32. O critério de possibilidade de antecipação à mudança tributária brusca está fundado na exigência de estabilidade das normas no tempo, central ao Estado de Direito, e de previsibilidade, essencial à segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade: para que possa servir de orientação às condutas dos indivíduos a ele sujeitos, o Direito precisa preservar as expectativas legítimas daqueles que agiram com base nas normas do presente quanto à sua efetiva incidência, mesmo diante de mudança dessas normas no futuro – tornando previsíveis as consequências jurídicas futuras das ações e omissões praticadas no presente.

33. No Direito Tributário brasileiro, a regra constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”, CF/88), em seu âmbito de aplicação, realiza essa previsibilidade aos contribuintes ao determinar que, ocorrido o fato jurídico-tributário, a obrigação tributária deve obedecer à norma de incidência vigente naquele momento – o momento da adoção, pelo contribuinte, da conduta posta no antecedente normativo. A consequência tributária antecipada pelo contribuinte quando praticou a conduta será a consequência efetivamente aplicada, ainda que a norma já tenha sido modificada na data da efetiva implementação dessa consequência.

34. Não há mudança normativa tributária brusca quando todas as condições necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador se realizam sob a mesma norma tributária: a regra constitucional da irretroatividade garante aos contribuintes que a norma tributária, mesmo que modificada no futuro, só vai regular fatos jurídico-tributários ocorridos após a modificação, garantindo-se (i) a possibilidade de, diante da nova consequência atribuída, reavaliarem os contribuintes as condutas que decidem adotar, e (ii) que a nova norma não atingirá as condutas já adotadas.

35. Por outro lado, há casos nos quais o momento estabelecido pela legislação como marco de ocorrência do fato gerador somente surge como consequência final de uma série de eventos prévios, mais ou menos distantes no tempo, hipóteses nas quais a efetiva tomada de conduta pelos contribuintes ocorre em momento no qual vigente norma que pode ser objeto de modificação e não ser mais a vigente no momento em que se considera efetivamente ocorrido o fato gerador.

36. Essas hipóteses podem ser divididas em duas categorias: casos de mudança

normativa superveniente a parte do fato jurídico-tributário e casos de mudança normativa superveniente à causa do fato jurídico-tributário.

37. Nos casos de mudança normativa superveniente a parte do fato jurídico-tributário, a norma vigente é modificada depois da ocorrência definitiva de parte dos eventos que compõem o fato jurídico-tributário, mas antes do estabelecido pela lei como momento de sua ocorrência definitiva – a exemplo da elevação da alíquota da CSLL em meio ao exercício, antes do momento demarcado na lei como de ocorrência do fato gerador (último dia do período de apuração).

38. Nos casos de mudança normativa superveniente à causa do fato jurídico-tributário, a norma vigente é modificada depois da ocorrência definitiva de eventos que, isolados ou associados a outros, dão causa a fato jurídico-tributário, mas antes do estabelecido pela lei como momento de sua ocorrência definitiva – a exemplo do aumento da alíquota do imposto de importação em meio ao período de tempo necessário à efetivação das respectivas operações, antes do momento demarcado na lei como de ocorrência do fato gerador (desembaraço aduaneiro).

39. Em ambos os casos, a jurisprudência entende inexistir violação à regra constitucional da irretroatividade tributária – os fatos geradores respectivos ocorreram já na vigência das normas novas, razão pela qual a aplicação da alíquota majorada nelas prevista não contraria a referida garantia constitucional.

40. Apesar de não haver retroatividade própria, esses casos se revelam hipóteses de *retrospectividade* (ou retroatividade imprópria): a norma ostenta vigência anterior à consumação dos atos ou fatos jurídicos contidos em sua hipótese, mas esses atos ou fatos já haviam se iniciado ou já tinham sido causados em momento anterior ao dessa vigência.

41. Há, em caso de modificação da norma tributária com eficácia retrospectiva, cenário de mudança normativa brusca em razão da inexistência de possibilidade de antecipação à mudança: a nova norma atingirá condutas já praticadas que, ao tempo da modificação normativa, já não são reversíveis pelos contribuintes que as praticaram, resultando em modificação das consequências tributárias previstas na norma com base na qual agiram, em prejuízo à previsibilidade que deveria ser a eles garantida e frustrando as expectativas legítimas de incidência formadas na vigência da norma anterior.

42. Por isso, a identificação de mudanças bruscas em matéria tributária atende a um critério objetivo: o que assume relevância é o fato de já ter havido, no momento da modificação normativa, disposição de direitos pelos contribuintes pela prática irreversível de atos ou negócios jurídicos, frustrando a previsibilidade que o Direito vigente conferia quanto à norma

tributária incidente.

43. Pode-se definir *mudança normativa brusca em matéria tributária*, diante dessas considerações, como *aquela que impõe aos contribuintes, com eficácia retrospectiva, obrigação tributária mais gravosa do que aquela prevista na norma vigente quando dispuseram, por meio de atos ou negócios jurídicos, de seus direitos fundamentais de propriedade e liberdade, disposição que já se mostra irreversível ao tempo da mudança normativa*.

44. Por não ser possível aos contribuintes conhecerem previamente às suas ações quais serão as consequências jurídicas a elas atribuídas no futuro, nem lhes ser assegurado que serão elas, as normas conhecidas no momento da ação, as efetivamente aplicadas, as mudanças normativas tributárias bruscas eliminam a previsibilidade conferida pelo Direito, violando o princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade.

45. Diante de mudança normativa tributária brusca, estão os Poderes de Estado – Executivo, Legislativo e Judiciário – obrigados ao estabelecimento de regras de transição que neutralizem os efeitos retrospectivos que caracterizam a brusquidão da mudança.

46. A modalidade de regras de transição capaz de garantir continuidade normativa diante de mudanças normativas tributárias bruscas é a das regras de conflito, que operam mediante manutenção da eficácia da norma objeto de modificação para determinado grupo de casos ou por determinado período de tempo após a mudança.

47. No caso de mudança normativa superveniente a parte do fato jurídico-tributário, a regra de conflito deve prever a manutenção de aplicação da norma objeto de modificação à parcela de eventos já ocorrida quando da superveniência da modificação, sem prejuízo de aplicação da norma já modificada à parcela de eventos ocorrida posteriormente. A brusquidão da mudança restaria eliminada pelo próprio agente da modificação ao promovê-la acompanhada de regra de transição capaz de seccionar a parcela do fato jurídico-tributário já ocorrida na vigência da norma anterior e preservar sua aplicação a ela.

48. No caso de mudança normativa superveniente à causa do fato jurídico-tributário, a regra de conflito deve propiciar a manutenção de aplicação da norma objeto de modificação quando já irreversivelmente causado o fato-jurídico tributário pela ação do contribuinte: quando já praticados os atos ou negócios jurídicos correspondentes ao núcleo da hipótese de incidência, ainda que, para que se considere ocorrido o fato jurídico-tributário, permaneça pendente a efetiva implementação de outras condições em relação às quais o contribuinte não detém influência exclusiva ao tempo da mudança.

49. A brusquidão da mudança restaria eliminada pelo próprio agente da modificação ao

promovê-la acompanhada de regra de transição capaz de preservar a aplicação da norma anterior a fatos jurídicos-tributários de causa já irreversivelmente desencadeada ao tempo da mudança.

50. O estabelecimento de regras de transição quando de mudança normativa brusca em matéria tributária contribui à realização do princípio da segurança jurídica em sua dimensão de calculabilidade também por impedir que o poder de tributar seja objeto de exercício arbitrário: ao obstar a produção dos efeitos retrospectivos resultantes da modificação, as regras de transição impedem que a mudança normativa atinja atos ou negócios jurídicos já praticados e, portanto, em possível prejuízo a indivíduos ou casos concretos específicos e identificáveis previamente pelo agente da modificação.

51. Uma mudança normativa tributária drástica pode ser identificada com base em critério relacionado à *intensidade dos efeitos prospectivos que produz*, relacionado à exigência de estabilidade das normas no tempo, não por meio da interdição de modificações no Direito vigente, mas na exigência de que sejam elas implementadas em ritmo que não comprometa a capacidade dos sujeitos afetados de se adaptarem às novas condições normativas.

52. A continuidade normativa exige que as mudanças, ainda que possíveis, sejam conduzidas gradualmente, implementadas para o futuro em medida e ritmo moderados o suficiente para não comprometerem a posição jurídica dos contribuintes que pautaram suas condutas e organizaram suas atividades com base no Direito até então vigente.

53. No Direito Tributário brasileiro, a regra constitucional da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”, e art. 195, §6º, da CF/88), ao exigir determinado período de tempo entre a vigência e a eficácia na instituição ou aumento de tributos, contribui à promoção desse cenário, evitando que a modificação das normas tributárias surpreenda os contribuintes com instituição ou aumento abrupto dos tributos aos quais estarão sujeitos em futuro próximo.

54. Sendo assim, a anterioridade tributária opera como uma espécie de *regra geral mínima de transição* em matéria tributária: *geral* porque, enquanto regra, deve sempre ser aplicada diante de hipóteses de instituição ou aumento de tributo; *mínima* porque estabelece parâmetros específicos de tempo entre a vigência da norma e sua possibilidade de eficácia que não podem ser reduzidos pelo agente da modificação fora das hipóteses expressamente previstas pela Constituição.

55. Há casos, por outro lado, nos quais a regra de anterioridade tributária não é suficiente para garantir previsibilidade e graduabilidade porque tida por inaplicável ou, mesmo que aplicada, se revela insuficiente à garantia de continuidade – isto é, mesmo respeitado o prazo

de anterioridade aplicável à espécie, a mudança ainda assim se revela demasiadamente intensa.

56. Essa intensidade excessiva pode ser aferida (i) sob perspectiva objetiva, relacionada ao que era previsto na norma objeto de modificação e o que passa a prever a norma modificada, ou (ii) sob perspectiva subjetiva, relacionada ao agravamento das obrigações tributárias impostas aos contribuintes em razão da posição jurídica que ostentam quando da superveniência da mudança.

57. A excessiva intensidade dos efeitos da mudança sob perspectiva objetiva pode ser aferida pela contradição entre o que determinavam as normas objeto de modificação e o que passam a determinar as novas normas, em interrupção do ritmo normativo estabelecido anteriormente e, assim, afetando intensamente a previsibilidade conferida pelo Direito até então vigente àqueles que programaram suas atividades para o futuro com base nele.

58. A mudança tributária drástica sob perspectiva objetiva pode ser exemplificada pela modificação promovida pela Lei nº 13.670/2018, publicada em 30/05/2018, que excluiu a possibilidade de determinado grupo de contribuintes aderirem ao regime da CPRB. A eficácia dessa alteração teve termo inicial estabelecido expressamente para o “primeiro dia do quarto mês subsequente” (art. 11, inc. I) ao mês de publicação da lei – respeitada, portanto, a regra de anterioridade constitucional de noventa dias aplicável às contribuições sociais (art. 195, § 6º). No entanto, a mudança surpreendeu intensamente os contribuintes ao impor que retomassem o recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários em meio ao exercício então corrente, frustrando a previsibilidade propiciada pela própria redação da legislação objeto da modificação, que estabelecia a fruição do regime da CPRB para todo o exercício, inclusive com expressa irretratabilidade da opção (art. 9º, § 13º, da Lei nº 12.546/2011).

59. A previsibilidade do qual dispunham os contribuintes quanto à obrigação tributária a qual estariam submetidos no exercício se aderissem ao regime da CPRB, conferida pelo disposto objetivamente na legislação pertinente em janeiro de 2018, foi *intensamente afetada pela superveniência da modificação normativa* que interrompeu o ritmo que vinha sendo imprimido ao regime – *se adesão ao regime da CPRB, então* submissão para todo o exercício correspondente – pelo disposto na própria legislação objeto de mudança, configurando-se mudança tributária drástica sob perspectiva objetiva.

60. A excessiva intensidade dos efeitos da mudança sob perspectiva subjetiva pode ser aferida pelo alto grau de agravamento produzido nas obrigações tributárias às quais submetidos os contribuintes atingidos pela mudança, agravamento resultante *especificamente de posição jurídica subjetiva por eles ostentada* quando superveniente a modificação.

61. A mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva pode ser exemplificada pela

modificação promovida pelo Decreto nº 9.393/2018 que, publicado em 30/05/2018 com previsão de vigência imediata, reduziu de dois por cento para um décimo por cento o percentual do crédito a ser tomado pelas pessoas jurídicas exportadoras no Reintegra. Essa redução de noventa e cinco por cento dos créditos passíveis de apuração é passível de produzir mudança drástica sob a perspectiva dos contribuintes mais suscetíveis a ela: aqueles cuja totalidade ou quase totalidade das receitas era auferida precisamente com as operações de exportação contempladas pelo incentivo sofreram agravamento muito mais intenso das obrigações tributárias às quais sujeitos; contribuintes menos suscetíveis à mesma modificação normativa, por terem parcela diminuta de suas receitas passíveis de utilização como base para tomada de créditos, não tiveram a mudança normativa tributária como causa de agravamento intenso de suas obrigações na mesma medida.

62. Conclui-se que mudanças normativas gerais e abstratas podem atingir aqueles a elas sujeitos em intensidades diversas, sendo necessário reconhecer que a posição jurídica ostentada por cada um dos contribuintes atingidos quando promovida mudança normativa em matéria tributária pode ser fator determinante para sua drasticidade – o que oferece dificuldades à sua caracterização em abstrato semelhantes às apresentadas na caracterização de tributação com efeito de confisco, vedada por dispositivo constitucional expresso (art. 150, IV, CF/88).

63. A proibição ao confisco é identificada como expressão do postulado da proibição de excesso em matéria de Direito Tributário, vedando que o exercício do poder de tributar restrinja excessivamente outros direitos fundamentais, em análise que deve considerar, segundo a jurisprudência do STF, a carga tributária global à qual submetido o contribuinte, além de outros elementos postos no caso concreto, para que seja caracterizada a restrição excessiva.

64. A identificação de mudanças drásticas em normas tributárias sob perspectiva subjetiva, por sua vez, atende a critérios semelhantes, mas diferenciados pelo fato de que a drasticidade se revela no *ritmo pelo qual implementada a modificação da norma tributária*: o que ocorre é um salto repentino, por força da modificação, no patamar das obrigações tributárias impostas aos contribuintes, agravando-as subitamente, ainda que não produzindo imposição tributária confiscatória.

65. Esse agravamento das obrigações tributárias por força da modificação normativa também atinge a previsibilidade garantida pelos contribuintes no contexto da norma objeto de mudança, especificamente em razão da elevação súbita das obrigações tributárias a esse novo patamar sem qualquer moderação ou gradação que permita aos contribuintes se adaptarem à nova realidade normativa.

66. A continuidade normativa exige, nesse cenário, que quanto mais a modificação

normativa agravar as obrigações tributárias impostas aos contribuintes em relação àquelas previstas na norma objeto de modificação, mais dilatada no tempo deve ser a imposição das obrigações tal qual previstas na norma superveniente, sob pena de se revelar como mudança tributária drástica e, por isso, violar o princípio da segurança jurídica.

67. Pode-se identificar *mudança normativa drástica em matéria tributária*, diante dessas considerações, quando a superveniência da modificação normativa produz *agravamento excessivamente intenso, para o futuro, das obrigações tributárias às quais submetidos os contribuintes em comparação às impostas pelas normas objeto de modificação*, agravamento excessivamente intenso passível, como já referido, de aferição sob perspectiva objetiva ou subjetiva, a depender de a intensidade se revelar relativamente ao previsto objetivamente na norma objeto de modificação ou à posição jurídica subjetiva dos contribuintes afetados.

68. Diante de mudança normativa tributária drástica, estão os Poderes de Estado – Executivo, Legislativo e Judiciário – obrigados ao estabelecimento de regras de transição que suavize a intensidade dos efeitos que caracterizam a drasticidade da mudança, garantindo aos contribuintes *previsibilidade e graduabilidade na mudança* relativamente ao cenário normativo anterior ou ao agravamento das obrigações tributárias produzido pela modificação.

69. A modalidade de regras de transição capaz de garantir continuidade normativa diante de mudanças normativas tributárias drásticas é, caso aferida sob perspectiva objetiva, a das regras de conflito; caso aferida sob perspectiva subjetiva, a das disposições transitórias substanciais.

70. No caso de mudança tributária drástica sob perspectiva objetiva, a regra de conflito deve promover recorte na eficácia temporal da modificação, para efeito de manutenção da norma objeto de modificação pelo período por ela projetado expressamente, eliminando a contradição produzida pela superveniência da norma nova e impedindo o esvaziamento da previsibilidade conferida aos contribuintes pela norma objeto de modificação.

71. A drasticidade da mudança restaria eliminada pelo próprio agente da modificação ao promovê-la acompanhada de regra de transição capaz de manter o ritmo previsto na norma modificada, confirmando a expectativa legítima dos contribuintes quanto ao seu tempo de vigência e estabilizando o fluxo normativo antes estabelecido, mesmo na superveniência da mudança.

72. No caso de mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva, as disposições transitórias substanciais devem fixar patamares obrigacionais intermediários entre o que era previsto na norma objeto de modificação e o que prevê a norma nova, em mecanismo de implementação gradual da nova realidade normativa capaz de imprimir à modificação um ritmo

que concilie a legítima pretensão do agente da mudança e a necessidade de se garantir suficiente suavidade para adaptação dos contribuintes drasticamente afetados.

73. Ainda que a identificação com maior exatidão de quais patamares obrigacionais intermediários se revelam pertinentes seja tarefa a ser desempenhada diante de cada caso concreto, é possível estabelecer parâmetros gerais baseados nos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

74. Os parâmetros do postulado da proporcionalidade são úteis diante de mudança tributária com finalidade extrafiscal: dada a presença de um fim externo ao Direito empiricamente identificável a ser promovido, quanto mais imediata for a relação entre o ritmo de implementação da mudança e a efetiva capacidade de realizar a finalidade extrafiscal pela qual promovida, menos graduabilidade na mudança será necessária para preservação de suficiente continuidade normativa. Quando a mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva for promovida com finalidade extrafiscal, o estabelecimento de disposições transitórias substanciais pode ser baseado em um exame de proporcionalidade: se adequada e necessária a mudança para atingimento da finalidade extrafiscal que a motivou, o ritmo de sua implementação deve atender à proporcionalidade em sentido estrito, devendo-se aferir se a restrição provocada pelo ritmo de implementação da mudança nos direitos fundamentais dos contribuintes está devidamente justificada pela necessidade de implementação célere da modificação para realização das finalidades respectivas.

75. Diante de mudança tributária com finalidade eminentemente fiscal, a inexistência de fim externo ao Direito inviabiliza os parâmetros da proporcionalidade, revelando-se útil exame baseado no postulado da razoabilidade como equidade.

76. Ao se reconhecer que uma mesma modificação normativa é capaz de produzir diferentes graus de impacto naqueles por ela afetados, o estabelecimento de regras ou de regime de transição deve exatamente promover recortes para gradação da mudança e, assim, impedir que atinja contribuintes diferentes em intensidades muito díspares. Assim, na mudança tributária drástica sob perspectiva subjetiva promovida com finalidade eminentemente fiscal, o estabelecimento de disposições transitórias substanciais pode ser baseado em um exame de razoabilidade: quanto mais a mudança for capaz de produzir diferenças significativas de intensidade sobre diferentes contribuintes a depender de características a eles relacionadas, maior graduabilidade na mudança será necessária para preservação da continuidade normativa.

77. Ainda que o art. 23 da LINDB deva ser reconhecido como aplicável ao âmbito do Direito Tributário, o reconhecimento das hipóteses de mudança brusca ou drástica em matéria tributária e as regras de transição pertinentes a cada uma permite confirmar a pertinência das

críticas dirigidas ao dispositivo pela doutrina quanto ao seu conteúdo normativo ser expletivo e parcial: delimita apenas algumas das hipóteses nas quais necessário o estabelecimento de regras de transição em mudanças normativas tributárias – o conjunto de mudanças tributárias bruscas e drásticas contém as hipóteses nele previstas, mas não se esgota nelas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins. *Comentários à Lei nº 13.655/2018: proposta de sistematização e interpretação conforme*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2ª ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. Eficácia Temporal das Normas Materiais e Processuais. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (orgs.). *Entre a Justiça e a Segurança Jurídica: estudos sobre o Direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 357-371.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

_____. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2021.

BAPTISTA, Patrícia. *Segurança Jurídica e Proteção à Confiança Legítima no Direito Administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo brasileiro*. E-Book, 2015.

BARBOSA, Felipe Carreira; BELLAN, Daniel Vitor. O Artigo 23 do Decreto-Lei n. 4.657/42 e os Princípios da Segurança Jurídica e da Boa-fé nas Relações Tributárias. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 257-263.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 10ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 22, p. 24-29, 1997.

CABRAL, Antonio do Passo. *Segurança Jurídica e Regras de Transição nos Processos Judicial e Administrativo: introdução ao art. 23 da LINDB*. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

CALMES, Sylvia. *Du Principe de Protection de la Confiance Legitime en Droit Allemand, Communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O Problema da Segurança no Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad en el Derecho Constitucional*. 1ª ed. 1ª reimpressão. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica e mutações legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões de Direito Tributário*. Vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 402-431.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.

COUTO E SILVA, Almiro. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65, p. 123-131, 2001.

_____. *O Direito, Entre o Futuro e o Passado*. São Paulo: Noeses, 2014.

FULLER, Lon L. *The Morality of Law* (Revised Edition). New Haven: Yale University Press, 1969.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 9ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Interpretar e Argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

_____. *La Sintaxis del Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016.

HART, H. L. A. *The Concept of Law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

KIRSTE, Stephan. *Introdução à Filosofia do Direito*. Trad.: Paula Maria Nasser Cury, 2ª reimp. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo: fundamentos de ética jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Santiago: Olejnik, 2019.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás. *Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública)*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MARMOR, Andrei. *Philosophy of Law (The Princeton Foundations of Contemporary Philosophy)*. Princeton: Princeton University Press, 2011.

_____. “The Rule of Law and Its Limits”. *Law and Philosophy*, vol. 23, nº1. Dordrecht: Springer, 2004, p. 1-43.

MARRARA, Thiago. Comentário Gerais ao Dispositivo – Artigo 23 da LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 229-234.

MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEDAUAR, Odete. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 114-119.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso De Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Irretroatividade Tributária Material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MITIDIERO, Daniel. *Superação para Frente e Modulação de Efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

NASCIMENTO, Luniza Carvalho do. *Extrafiscalidade: interpretação, aplicação e integração*. São Paulo: Dialética, 2023.

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

PEIXOTO, Ravi. *Superação do Precedente e Modulação de Efeitos*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022.

PEREIRA, Flavio Henrique Unes (coord). *Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015.

RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. *Comentários à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB*. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: EDUSP, 2021.

SILVEIRA, Marilda de Paula. Artigo 22. In: PEREIRA, Flavio Henrique Unes (coord). *Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas*. Brasília: Senado Federal, 2015, p. 23-28.

_____. *Segurança Jurídica, Regulação, Ato: mudança, transição e motivação*. Belo Horizonte: Fórum, 2016

SUNDFELD, Carlos Ari. A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro e sua Renovação. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Anotada*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 33-39.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª ed. Trad. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VALIM, Rafael. *O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010.

WALDRON, Jeremy. The Rule of Law in Contemporary Liberal Theory. *Ratio Juris*, Vol. 2, nº 1. New York: John Wiley & Sons, 1989, p. 79-96.