

3. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO

3.6

A SEGURANÇA JURÍDICA NA ORDEM TRIBUTÁRIA

CLÁUDIO DREWES JOSÉ DE SIQUEIRA

A diversidade de interesses individuais contrastantes na sociedade impele a existência de uma força superior a fim de superar os desequilíbrios daí surgidos. O direito ergue-se, portanto, como meio necessário a possibilitar a convivência social almejada, impondo regras de manutenção da paz entre os integrantes e meios que assegurem seu cumprimento.

Não obstante, sua aceitação só é possível se houver do próprio direito a sensação de segurança de que as regras serão observadas, uma vez que a tensão daí provinda acarretaria no desgaste da engrenagem que conduz a tolerância mútua.

Então, pode-se extrair que na própria idéia de direito está aderida (ou acabou-se aderindo?) a de segurança jurídica, de modo a viabilizar e a propulsionar as relações sociais.

Geralmente, princípios têm um tangível ponto de incidência logo identificável, que pacificamente coabita com aquela incômoda zona de penumbra, por vezes bem enublada, de seu campo restante de incidência – transtornando o trabalho do exegeta e obstaculizando a descoberta dos beneficiários de sua proteção.

Conquanto perceptível na mais das vezes seu sentido, o mesmo se dá com o princípio da segurança jurídica, pois também retém a nota característica da categoria dos princípios: a largueza em seu âmbito de incidência e a amplitude de seu conteúdo.

Sendo um dos princípios pilares do direito, além da largueza de seu conteúdo, o princípio da segurança jurídica é multifacetado, desdobrando-se em vários seguimentos, ou subprincípios, que ampliam a margem de sua compreensão, de maneira que assume aspectos e contornos diversos e específicos conforme o ramo do direito.

No direito tributário, ele tem também sua faceta peculiar, adotando uma posição limitadora do poder de tributar do Estado e sua sanha insaciável de arrecadar para cobrir seus gastos mal direcionados.

Sua estreita ligação com o Estado de Direito

O princípio da segurança jurídica pouco foi invocado em decisões dos tribunais pátrios para se conter os excessos na atuação estatal. Ainda, quando chamado a prestar a tutela necessitada, era apenas mencionado como princípio

essencial ao Estado de Direito, passando a figurar como termo adjeto, sem identidade e qualificativos próprios.

Na verdade, o reduzido número de julgados com base em tal princípio é fruto da pouca exploração de seu real conteúdo e de seu verdadeiro sentido. A despeito disso, esse quadro tende a mudar, pois ao constar expressamente o princípio da segurança jurídica em leis praticamente recentes (por exemplo, a Lei 9.784/99), torna-se indispensável desnudar melhor seus contornos e de seu conteúdo a fim de surtir os efeitos que essas leis visaram alcançar.

A partir daí, muito se enriquecerá o próprio Estado de Direito, porque a estreita ligação existencial entre ambos faz com que o aprimoramento na compreensão do princípio da segurança jurídica também o beneficie, bem como a sociedade fortalecer-se-á.

É sabido por todos que o Estado surge em virtude de um povo (e não o contrário!), que lhe confere poderes para atingir suas finalidades. Assim, ele não existe em si ou por si, mas sim para agir e atingir a maior satisfação dos interesses da coletividade.

Para tanto, “ele actua sempre por meio de actos formalmente jurídicos ou de operações materialmente que remontam a competências jurídicas”;¹ levando-se em conta que tais poderes tiveram origem no diploma constitucional que o constitui (Estado). Daí por que impensável se torna atualmente um Estado ilimitadamente, fora dos limites de atuação que fora imposto pela Constituição que lhe dera feição.

Em arguta observação, diz Jorge Miranda, que:

“O Estado está adstrito ao seu próprio Direito positivo, seja este qual for, por uma necessidade lógica de coerência e de coesão social. E isto porque, diz Gustavo Radbruch ‘o positivismo jurídico e político pressupõe, quando levado logicamente às suas últimas conseqüências, um preceito jurídico de direito natural na base de todas as suas construções’. Eis esse preceito: ‘quando uma colectividade existe um supremo governante, o que ele ordenar deve ser obedecido’. Ora, só os governantes, pela circunstância de o serem, se acham em condições de poder pôr termo por meio de um acto de autoridade à luta de opiniões – ou melhor, em condições de poderem impor, eles, uma decisão e de tornarem eficaz – o que vale reconhecer unicamente neles o poder de garantir a segurança do direito. *Mas esta garantia da segurança jurídica é que constitui o fundamento e o título justificativo do poder dos governantes para fundar e criar o direito... são ainda essa mesma garantia e essa mesma segurança jurídica que devem afinal servir também de limites a esse mesmo poder*’. Continua Radbruch: ‘só por via da obrigatoriedade das suas leis e da certeza dessa obrigatoriedade, é que o Estado tem o Poder Legislativo. Mas uma tal certeza e a segurança que lhe está ligada desapareceriam, se o Estado pudesse, ele próprio, libertar-se da obrigatoriedade das suas leis (...)’”.²

⁽¹⁾ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Ed. Coimbra. [s/d]. t. 3, p. 150.

⁽²⁾ Idem, *ibidem*, p. 152 (destacamos).

Com efeito, deve-se tão-só pensar em Estado, e o poder que ostenta, em toda sua extensão e suas modalidades, quando vislumbrar limites anteriormente demarcados no diploma legal que o constituiu; onde também se encontram enfeixados os princípios que o guiarão em sua existência, seja de direito natural ou não.

Todavia, tendo em vista as inúmeras concepções de Estado de Direito, deve-se assumir tão-somente a conotação que melhor corresponda aos ideais democráticos, isto é, a melhor direcionada à realização de valores da justiça, da igualdade, da liberdade e da dignidade, com o escopo de assegurar a melhor convivência humana e a manutenção das garantias fundamentais – uma vez que já houve Governos totalitários que adotaram a “capa” – modelo – de Estado de Direito para se legitimar atrocidades.

No teor do próprio princípio do Estado de Direito, reconhece a doutrina duas facetas inerentes à sua concepção: uma de aspecto material, e outra, de aspecto formal. No aspecto material, estão os elementos estruturantes do Estado de Direito: as idéias de justiça e de segurança jurídica. No aspecto formal, estão os componentes mais comuns do Estado de Direito: a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais, a divisão das funções do Estado – limitadas por um sistema de freios e contrapesos –, a legalidade do Poder Público e a proteção da boa fé ou da confiança na atuação estatal.³

Deve-se assinalar, no entanto, que tais facetas, e os elementos que as integram, encontram-se conjugadas, exprimindo uma profunda imbricação entre ambas, porque só assim representariam o verdadeiro ideal que corporificam.

Sua relação com o princípio da justiça

A ordem jurídica para se tornar legítima necessita que ela seja a expressão da justiça – revelando esta, portanto, como valor essencial ao direito. Mas, “para que ela não seja apenas uma idéia e um ideal, necessita de certas condições básicas, como a organização social mediante normas e do respeito a certos princípios fundamentais, em síntese, a *justiça pressupõe o valor segurança*”⁴ (destacamos).

Decerto, a justiça nada seria sem o valor segurança, pois esta garante que os efeitos daquela se produzam. Assim, diz-se que a segurança jurídica é um valor fundante e a justiça, um valor fundado. Ou, como afirmou Wilhelm Sauer: “em relação ao direito, a *segurança jurídica* é a finalidade próxima; a finalidade distante é a *justiça*”.⁵

Apesar disso, não há falar da inexistência de conflitos entre ambas, pois muitas vezes se colidem, com a preponderância acentuada do valor segurança em

(3) COUTO E SILVA, Almiro do. “Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo”. *RDP* 64/46.

(4) NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 128.

(5) Idem, *ibidem*.

detrimento do valor justiça (basta ilustrar o sacrifício da justiça em favor da segurança jurídica ao se tratar do exemplo da prescrição), ou o inverso.

Paulo Dourado de Gusmão justifica:

“A segurança e a justiça disputam, assim, a prioridade entre os fins do direito. Mas, na verdade, mesmo se a segurança, de certa forma, é a manutenção, a todo custo, de um ideal de justiça incorporado em uma ordem positiva, que pode estar em conflito com o novo ideal jurídico. Sem ordem, segurança, a própria justiça está em perigo por predominar a lei da força”.⁶

· E Almiro do Couto Silva reforça:

“No fundo, porém, o conflito entre justiça e segurança jurídica só existe quando tomarmos a justiça como valor absoluto, de tal maneira que o justo nunca pode transformar-se injusto e nem o injusto jamais perder essa natureza. A contingência humana, os condicionamentos sociais, culturais, econômicos, políticos, o tempo e o espaço – tudo isso impõe adequações, temperamento e adaptações, na imperfeita aplicação daquela idéia abstrata à realidade em que vivemos sob pena de, se assim não se proceder, correr-se o risco de agir injustamente ao cuidar de fazer justiça. Nisso não há nada paradoxal. A tolerada permanência do justo ou do ilegal pode dar causa a situações que, por arraigadas e consolidadas seria iníquo desconstituir, só pela lembrança ou pela invocação da injustiça ou da ilegalidade originária”.

“(…) Na verdade, quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material. Segurança jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça; é ela a própria justiça (…)” (destacamos).

No cotidiano das relações sociais assim ocorre, porque a complexidade e a diversidade de situações obrigam “uma ceder em face da outra”, em nome, muitas vezes, de uma proteção àquela que se declinou.

Mas quando se refere à atuação estatal, a colidência entre os valores da justiça e da segurança jurídica pode causar estragos de enorme dimensão, uma vez que sua esfera de ação tem campo muito extenso e o *ius imperii* obriga a sujeição da coletividade às opções estatais – mormente no âmbito da atividade estatal de arrecadação de tributos. Daí, importante, e fundamental, ser forte o Poder Judiciário do Estado (livre e independente!), pois seu papel impõe a dosar eventuais excessos.

Seu conteúdo na ordem tributária

Por estar intimamente ligada às opções políticas e estatais, uma vez que a arrecadação de tributos é sua principal fonte custeio, a segurança jurídica encon-

⁽⁶⁾ GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 495.

tra terreno fofo e fecundo para sua proliferação, mas também onde se colhe aos racimos amargos frutos de desrespeito e descaso por parte da atuação estatal.

Entrementes, pode-se assumir que já muito se evoluiu em relação ao que era, e o modelo de Estado de Direito está aí para corroborar. Neste, a segurança jurídica tem uma conotação reducionista de *certeza ordenadora*, que fornece aos indivíduos a certeza do direito vigente, pautado em um sistema de legalidade.⁷

É, por certo, na execução da política tributária que a segurança jurídica ostenta uma posição maior de destaque perante todos, porque sem ela as pessoas não têm como conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente suas vidas. Então, tão-só sob a regência de normas estáveis e acreditadas pela coletividade é que esta poderá prosperar.

Daí por que, em sede tributária, muitos tendem a reduzir o princípio da segurança jurídica em princípio da legalidade. Isso se deve às características do direito tributário, porquanto se impõe a existência de um regramento minucioso a fim de conter a atividade arrecadatória do Estado, que envolve alto poder de destruição – sendo, por isso, reconhecidamente uma atividade vinculada.

E sendo a lei a garantia máxima do contribuinte, expressão da maioria da coletividade, dela extraem-se a confiança e a segurança de que o Estado conduzir-se-á por ela em toda sua atividade de arrecadação de tributos, e de que o contribuinte poderá conhecer e calcular seus encargos *com base exclusivamente em lei*.

Mas não se pode limitá-lo a tanto, visto que é insuficiente a previsão legal para se ter a certeza ordenadora da vida social, dado que as leis para alcançarem o maior número de situações devem ter em sua forma certa dose de abstração; e daí a manipulação da linguagem dúbia exerce grande atração de Governos totalitários e dos sem compromisso com a coletividade.

A par disso, reconhece-se que, ao lado de sua *positividade* e de sua *estabilidade relativa*, as normas tributárias devem ter segurança de orientação, ou seja, devem ser dotadas de *clareza, simplicidade, univocidade e suficiência*, a fim de que efetivamente exerçam a segurança que todos esperam.

Por isso, a majoritária doutrina entende que o princípio da legalidade em sede tributária tem hodiernamente o mesmo cunho de *reserva legal* que o direito penal, dada sua especificidade; elevado, pois, à categoria de princípio da tipificação tributária.

Certamente, o princípio da tipificação tributária conduz a todos à certeza e à segurança que a tributação só terá seu conteúdo especificado por lei, em seu sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral, impessoal, abstrata e compulsória) obstando interferências ocasionais e contingências tanto da parte do administrador quanto da parte do juiz.

⁷⁾ HENKEL, Heinrich. *Introducción a la filosofía del derecho*. Madrid: Taurus, 1968. p. 544, Apud NADER, Paulo. Op. cit., p. 128.

Entre nós, o princípio da tipificação tributária tem assento constitucional, dada sua manifesta importância; e encontra-se insculpido no art. 150, I, a saber:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (destacamos).

Ainda, fazendo as vezes da lei complementar determinada pela Constituição Federal (art. 146, III), o Código Tributário Nacional no art. 97 estatui:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos ou sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inc. I do § 3.º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação alíquota do tributo e da sua base de cálculo ressalvado o disposto nos art. 21, 26, 39, 57 e 67; (...)” (destacamos).

Nesse passo, insta observar que as exceções contidas no artigo aí citado não têm o condão de desautorizar o princípio da tipificação, tornando-o ineficaz; pelo contrário, corroboram-no efetivamente. Isso porque os tributos contidos nas ressalvas continuam tendo sua instituição ou extinção por lei no sentido estrito; *apenas*, sua majoração ou redução, ou sua fixação da alíquota e da sua base de cálculo, recebe sua flexibilização tendo em vista a política cambial e os interesses comerciais do país com o exterior – para tal mister, a própria Constituição Federal autorizou (art. 150, § 1.º).

Aqui, não se pode ainda deixar de dar um breve e importante comentário sobre a competência residual da União para instituição de impostos não previstos no rol constitucional de sua competência privativa (art. 154 *c/c* o art. 153 da CF). Com efeito, o texto constitucional permite a adoção de novos impostos, *desde que não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos já discriminados na Constituição, mediante lei complementar*.

Assim, a clareza do texto constitucional autoriza concluir que, só por lei complementar deve-se fazer uso dessa permissão, pois a Constituição Federal veda a adoção de medida provisória para uso dessa faculdade (art. 62, § 1.º, III), assim também torna obrigatório o uso daquela para sua instituição (art. 154).

Ora, a nova ressalva contida no § 2.º do art. 62 (“medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”) é inconstitucional, porque fere norma constitucional originária que limita o poder estatal de tributar e aflige também o princípio da separação de poderes, que é protegido por cláusula de eternidade (art. 60, § 4.º, III).

Nunca é tarde relembrar que a medida provisória é medida excepcional, para momentos de urgência, levando em atenção a relevância do caso. E por tal razão, não pode ser instrumento de instituição de impostos sem o debate dos interessados (*no taxation without representation*) – e se já era assim compreendido desde a Magna Charta do João Sem-Terra no início do séc. XIII, quanto mais nos albores do séc. XXI, quando buscamos dia-a-dia o fortalecimento do Estado Democrático de Direito!

A bem ver, se há motivos para a captação de recursos urgentes e inadiáveis para investimento público de interesse nacional, a solução é a instituição de empréstimo compulsório – que, por sinal, só é aceitável mediante lei complementar. Dessarte, não há como aceitar o uso da medida provisória para instituição de impostos, ultrapassa os lindes da tolerância.

De mais a mais, os impostos extraordinários só são permitidos pela Constituição Federal *quando na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II)*! Em última instância, sendo benevolente e atenuando o rigor do acima defendido, talvez possa vislumbrar aí um pequeno espaço para enquadrar a ressalva do § 2.º do art. 62, aceitando com parcimônia o uso da medida provisória para instituição de impostos e conferindo alguma validade e prestabilidade ao dispositivo. Afora isso não!

Além disso, conquanto dizer o texto acima que “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”, o uso da medida provisória para tal intento causará enorme insegurança jurídica no meio social, pois que os contribuintes não poderão planejar com segurança suas atividades até saber, em definitivo, que terão de pagar um novo imposto no exercício financeiro seguinte; tendo que aguardar, quiçá, o prazo limite para sua aprovação ou rejeição que é o *último dia do exercício financeiro...*

É também impossível olvidar nesse momento que o princípio da tipificação tributária não basta por si só a garantir a segurança jurídica almejada, visto que, sem idéia de sua anterioridade, os contribuintes não poderão saber com certeza e segurança que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, não podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades.⁸

Sacha Calmon Navarro Coelho conduz brilhantemente seu significado:

“O princípio da anterioridade teve como fundamento histórico e axiológico (a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os seus negócios, bens, renda e patrimônio (antes de realizarem os fatos geradores) e (b) na certeza de que durante o transcurso do exercício, lei alguma terá eficácia para alterar a *lex praevia*, em que se basearam para a realização dos fatos-jurígenos-tributários. Saber antes: certeza e segurança. Eis o significado da anterioridade”.⁹

⁽⁸⁾ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 277.

⁽⁹⁾ Idem, *ibidem*, p. 322 (adaptamos).

A Constituição Federal assim o preceitua:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Por derradeiro, a coletividade também necessita que a garantia e a *segurança* de que seus atos pretéritos não serão alvo de lei nova retroativa, a impor-lhes obrigações pelos fatos ocorridos. Dessa maneira, a *retroatividade* só tem lugar quando for para beneficiar os contribuintes, caso contrário teria espírito morto o princípio da segurança jurídica; tendo daí seu assento garantido no texto constitucional (art, 150, III, *a*).

O art. 150, III, *a*, da CF é exteriorização específica na Ordem Tributária do inc. XXXVI do seu art. 5.º (“A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”). Os atos jurídicos perfeitos aí são os atos jurídicos passados e acabados, e não os ainda pendentes, que se sujeitam a suportar novos encargos e novas imposições legais, muito embora já iniciados.

Então, pelos motivos aí declinados, não é passível de aceitação a tese que permite a medida provisória para instituição de novos impostos, pois senão nada adiantaria consagrar-se em Estado Democrático de Direito (art. 1.º da CF), porque os princípios da separação de poderes e o da segurança jurídica, e outros explicitados e decorrentes, estariam violados sempre quisessem os governantes.