



Fernando Rabello

# A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SUA INTERFACE COM O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA

## LEGAL SECURITY REGARDING TAX ISSUES AND ITS INTERFACE WITH THE PRINCIPLE OF TRUST PROTECTION

Sayonara de Medeiros Cavalcante

### RESUMO

Analisa o sobreprincípio da segurança jurídica e sua utilização na seara tributária, como meio de garantir estabilidade, certeza e confiança aos contribuintes em suas relações com a Administração. Demonstra a necessidade da observância e aplicação de tal princípio – apresentando as principais correntes doutrinárias e jurisprudenciais que propugnam pela sua relevância na esfera constitucional – bem como a ligação deste com o princípio da proteção à confiança.

### PALAVRAS-CHAVE

Direito Constitucional; Direito Tributário; segurança jurídica; sobreprincípio; princípio da confiança.

### ABSTRACT

*The author assesses the overall principle of legal security and its application in tax issues, as a means of providing stability, assurance and trust to tax payers in their relationship with the Brazilian government. She shows the importance of the observance and application of such principle – bringing forward the main dogmatic and jurisprudential views favoring its relevance within the constitutional scope – as well as its connection with the principle of trust protection.*

### KEYWORDS

*Constitutional Law; Tax law; legal security; overall principle; principle of legitimate trust.*

## 1 INTRODUÇÃO

A ideia de segurança jurídica no âmbito do sistema jurídico brasileiro institui-se como uma referência de conteúdo essencialmente principiológico, assumindo, muitas vezes, a condição de paradigma na estrutura de regulação nacional.

Nas complexas relações entre a Administração Pública e os administrados, qualquer atitude no sentido de buscar a supressão de direitos inerentes a um desses pólos de imantação de obrigações e de deveres na esfera jurídica reclama sempre uma fundamentação apoiada em ações racionais, justificadas no sistema constitucional vigente.

Instituindo-se no ordenamento jurídico nacional, assume a segurança jurídica a condição de sustentáculo para toda asserção relacionada à extinção ou inibição do exercício de direito, exigindo-se, entretanto, que os motivos para sua concretização estejam associados à prova de que se situam numa articulação com os objetivos e os fundamentos da própria ordem jurídica como um todo.

Tal estrutura permite que esse princípio possa assumir a categoria de fiadora formal dos interesses inerentes à sociedade, como fator imprescindível à existência efetiva do Estado democrático de Direito.

direito da pessoa à estabilidade em suas relações. Esse direito articula-se com a garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a certeza de que tais relações não podem ser alteradas para se tornarem instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, seu presente e até mesmo seu passado.

Nicolau Júnior (2005) acrescenta que a segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o Estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, indicando-lhe quais são as normas de convivência a serem observadas de modo a viabilizar relações jurídicas válidas e eficazes.

Ante tais argumentos, vê-se que a segurança jurídica atinge um patamar de relevância ímpar, constituindo-se em instrumento de preservação da justiça. O almejado, então, é demonstrar a evolução do pensamento e da própria ciência jurídica, de modo a afastar a insegurança e a instabilidade das relações sociais, inserindo novos aspectos que possam realmente modificar o atual panorama da legislação brasileira.

Assim, a segurança jurídica torna possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos, sem sujeitar-se à

perativo para a sobrevivência do Estado<sup>4</sup>. Mas essa obrigação deve ser proposta dentro dos limites axiológicos constitucionais, traduzidos na segurança jurídica das relações tributárias.

Borges (2006) preleciona que, embora a segurança jurídica não esteja expressamente enunciada no texto constitucional, sua implicitude não lhe retira a eficácia, mas condiciona, como se expresso fosse, a interpretação de toda Constituição. A importância desse instituto, portanto, para as pessoas poderem conduzir, planejar e desenvolver seus atos, sejam estes na vida civil, familiar ou profissional é fundamental.

### 2.1 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO SOBREPRINCÍPIO

No campo das significações, o vocábulo princípio<sup>5</sup> oferece farta variedade conotativa. Pode ser traduzido em expressões como “início ou ponto de origem”.

No plano jurídico, destacam-se as importantes ideias de Larenz (1997). Esse autor definiu os princípios como normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabeleceu fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento.

Abarcam, igualmente, alto grau de abstração, abrindo-se para a ponderação, uma consequência da dimensão axiológica que possuem. Significa dizer que a aplicabilidade dos princípios, segundo as razões e os fins aos quais se referem, determinará o peso de sua importância (ÁVILA, 2004).

No ordenamento jurídico pátrio, assim, repousam assentados sobre sólidos pilares os princípios jurídicos. Diante disso, torna-se possível vislumbrar a segurança jurídica tomando por base sua posição como um desses pilares, pois recebe positividade por meio de vários princípios constitucionais. Essa ótica de compreensão, no campo dogmático-normativo das relações jurídicas, tem ajudado a perceber qual a sua real abrangência.

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, ou seja, um conjunto de princípios que operam para realizar um entrelaçamento de outros princípios, tais como legalidade, anterioridade, universalidade da jurisdição, irretroatividade,

conveniência política de cada momento.

Registre-se que o conteúdo da segurança não se confina em uma estrutura eminentemente fechada e impregnada de conceitos estáticos. É, antes, algo dinâmico que busca a consecução dos valores jurídicos, pautando-se por uma interpretação teleológica<sup>3</sup>, em que maior é a finalidade da norma, sobretudo a partir da Constituição de 1988. Nesse arcabouço teórico, compreende-se, então, que a segurança jurídica se sustenta na garantia de certeza e estabilidade, mediante as quais as pessoas possam estar sempre cientes de seus direitos, não havendo dúvida quanto à impossibilidade de eventos inesperados, no campo jurídico, sem o seu prévio conhecimento.

De fato, o pagamento do tributo é um dever fundamental do cidadão, im-

### *[...] a segurança jurídica torna possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos, sem sujeitar-se à conveniência política de cada momento.*

Na esfera tributária, a segurança jurídica passou a ser compreendida como um pressuposto essencial para garantir a confiança do contribuinte nas suas relações com o fisco.

Tendo em conta tais premissas, centrar-se-á o foco deste estudo na tentativa de mostrar como prioridade a ideia de proteção às pessoas e à ordem jurídica, sendo possível asseverar que, a despeito de não estar radicado em qualquer dispositivo constitucional expresso, o princípio da segurança jurídica faz parte da essência do próprio Direito.

## 2 COMPREENDENDO A SEGURANÇA JURÍDICA

No entendimento da Ministra Carmem Lúcia Antunes Rocha<sup>1</sup>, a segurança<sup>2</sup> jurídica pode ser definida como o

entre outros. Não haverá respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica sempre que as diretrizes que o realizem venham a ser concretamente desrespeitadas, e tais situações infringentes se perpetuem no tempo, consolidando-se. Seria, portanto, um conjunto de vários princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia (CARVALHO, 2007).

Reforçam os dizeres acima, as palavras de Tôres (2005, p. 164). Para o jurista tributarista, a segurança jurídica efetiva-se pela atuação de vários outros princípios: *Bastaria instituir valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídica normativa que não ostente o princípio da segurança [...] Transportando-se a reflexão para o domínio dos sobreprincípios, em particular o da segurança jurídica, é possível dizermos que não existirá, efetivamente, aquele valor sempre que os princípios que o realizem forem violados.*

São, pois, os sobreprincípios verdadeiros norteadores de todo o ordenamento jurídico, capazes de possibilitar a interpretação das normas constantes nos textos expressos, ampliando ou restringindo seus sentidos. Consoante Ávila (2004), são eles que, por sua função rearticuladora, permitem a interação de vários elementos que compõem o estado ideal de coisas a ser buscado.

Extraí-se, então, a ideia de que os sobreprincípios são normas amplas, cuja abrangência é descoberta quando unidos os respectivos princípios a eles ligados e aplicados às situações concretas.

### 2.1.1 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA

Na linha dos argumentos esposados, defensores da tese que entende a segurança jurídica como sobreprincípio constitucional, merece um olhar específico a posição que o princípio da proteção à confiança<sup>6</sup> vem conquistando no cenário jurídico nacional.

Saliente-se que o ordenamento jurídico é perpassado por uma constante tensão entre permanência e ruptura, estabilidade e mudança. Isso, de fato, é reflexo da própria sociedade, que, do mesmo modo, sempre se equilibrou entre a imutabilidade e a inovação, bem como pela extrema dinamicidade e complexidade, não devendo ser confinados em uma disposição conceitual totalmente restrita.

Não obstante essa imensa mutação, quando um ato normativo, presumidamente válido, cria, na esfera jurídica do particular, uma presumível expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança (ÁVILA, 2002).

Conforme Martins-Costa (2004), a permanência constitui uma das projeções da confiança legítima, garantindo o cidadão contra os efeitos danosos, ou ilegítimos, das modificações adotadas pelo Poder Público. Sob tal aspecto, é preciso reconduzir novo sentido ao princípio enfatizado, pois o cidadão (o administrado, a pessoa) enfrenta hoje uma hipercomplexa teia de interlegalidade, de internormatividades cruzadas entre valores e interesses públicos e privados, estatais e sociais, corporativos e gerais, nacionais e internacionais, dignos e espúrios, a perturbar a linearidade daquela cadeia dedutiva.

A efetivação do princípio da confiança dá-se no momento em que é visto como um desdobramento da segurança jurídica, trazendo a esta uma solidez ímpar, pois solidifica as ideias como: estabilidade jurídica, orientação adequada, clareza e previsibilidade.

Nessa direção, faz-se concluir que a nova forma da qual se reveste o termo “confiança” constitui um dos desafios hoje enfrentados pelo Estado democrático de Direito. A confiança é, pois, a expectativa legítima da ativa proteção da personalidade humana como escopo fundamental do ordenamento. Lógico que, nada obstante tal princípio possa ser invocado para tutelar os interesses da sociedade, sua aplicação deve ser feita com cautela, pois a Administração não pode ficar à mercê de circunstâncias individuais. Ademais, os administrados não devem invocar tal princípio se tiverem, de alguma maneira, contribuído para sua aplicação com atitudes desleais ou até ilegais.

Daí concordar-se com as ideias de Couto e Silva (2004), quando este afirma que a confiança dos cidadãos é parte essencial à realização da justiça material. De resto, a exigência de um comportamento positivo da Administração Pública na tutela da confiança legítima dos cidadãos corre paralela ao crescimento, na consciência social, da extremada relevância da conexão entre a ação administrativa e o dever de proteger de maneira positiva os direitos da personalidade. Interpretar a norma sem atentar para tal princípio, significa macular o sistema jurídico presente na Carta Constitucional, que dá a cada contribuinte a certeza de que pode confiar, sem ver-se surpreendido com mudanças na aplicação ou na interpretação da lei, afastando ou frustrando a segurança que advém das decisões emanadas do Poder Judiciário.

Dessa forma, a mera existência de irregularidades formais nas relações estabelecidas conforme comportamentos anteriores do próprio Poder Público, não se coaduna com os princípios fundamentais do Estado de Direito, particularmente o princípio da proteção da confiança.

### 3 APLICABILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A tentativa de minimizar as distorções nessas relações foi um dos maiores pilares para a construção de uma nova proposta sobre a ideia de segurança jurídica em matéria tributária, especialmente pelo fato de tal princípio ser considerado um sobreprincípio constitucional.

Em matéria tributária, é nítida a configuração da segurança jurídica em face da fixação de inúmeros princípios constitucionais, como: irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*, CF), anterioridade tributária (art. 150, III, *b*, CF), capacidade contributiva, vedação ao confisco (art. 150, IV, CF), legalidade (art. 150, I, CF).

**[...] quando um ato normativo, presumidamente válido, cria, na esfera jurídica do particular, uma presumível expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança [...].**

Interessante trazer à baila o ensinamento de Rodrigues (2005, p. 257): *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranquilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribu-*

te tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui.

Do mesmo modo, é conveniente apresentar o sentido dado por Paulsen (2006, p. 166) ao assunto, ao prelecionar que: [...] *O princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração.*

Tornar possível o conhecimento antecipado das obrigações tributárias configura-se, efetivamente, como uma ferramenta indispensável à concretização do princípio da segurança jurídica.

Ademais, as garantias constitucionais do contribuinte devem ficar sempre protegidas das modificações arbitrárias do Poder Executivo e até do Legislativo, caso contrário, ensejará direito ao contribuinte em acionar o Judiciário para reivindicar a devida correção do ato.

### **Tornar possível o conhecimento antecipado das obrigações tributárias configura-se, efetivamente, como uma ferramenta indispensável à concretização do princípio da segurança jurídica.**

Mister informar que, como nenhuma regra é absoluta, a reprodução da fiscalização é possível, excepcionalmente, mediante ordem escrita e fundamentada da Administração Tributária, caso haja fundado receio de incorreção no procedimento fiscal. A fundamentação é exigida como garantia do contribuinte contra abusos (MACHADO, 2005).

A irretroatividade tributária também disputa a atenção da doutrina e da jurisprudência, especialmente no que toca à instituição e majoração de tributos. Esse princípio determina que as leis tributárias, como, por regra, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é permitido atingir momentos passados, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Esse é exatamente o lastro que

confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre fisco e contribuintes.

Segundo Machado (2005), como expressão do princípio da segurança jurídica, a irretroatividade é preceito universal. Faz parte da própria ideia do Direito. O legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis, com cláusulas expressas, determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar invidiosa a desvalia de tais situações retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio como norma da Lei Maior, segundo o qual é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Assim, o Direito brasileiro permitiu que algumas leis tributárias retroagissem, mas somente as que, de alguma forma, beneficiassem o contribuinte. À guisa de ilustração, pode-se citar o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei n. 9.964/00 e regulamentado pelo Decreto Federal n. 3.431/2000, o qual concedeu anistia a multas e juros, decorrentes de infrações cujos fatos geradores ocorreram anteriormente ao decreto.

De qualquer maneira, a importância do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária assume no ordenamento jurídico, juntamente com o princípio da proteção à confiança, no

cificamente, ao princípio da proteção à confiança, o Poder Público não poderia, deliberadamente, invocando apenas o princípio da legalidade<sup>7</sup>, frustrar uma justa expectativa criada para o administrado.

Então, se não há meios para o contribuinte planejar-se adequadamente, a fim de arcar com suas obrigações, se não há organização administrativa capaz de gerenciar a carga tributária nacional, certamente a desordem generalizada continuará havendo, tornando o legítimo poder de tributar em verdadeiro poder de destruir.

Para ser possível a convivência social, é preciso um mínimo de confiança e previsibilidade. As crises políticas e econômicas interferem, internamente, em quaisquer dos Estados atuais, mas a solução não pode ser encontrada em uma busca incessante por novas leis, inclusive tributárias. A atual legislação, já bastante inflacionada, deve atender aos ditames constitucionais, e o Poder Judiciário adquire relevante papel, como bem identificado no voto vista proferido pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, em decisão no AgRg em REsp n. 382.736-SC<sup>8</sup>, onde se lê: *Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do direito, que temos notável saber jurídico [...]. Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF [...]. O STJ foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos. Em matéria tributária, como condutor daqueles que pagam, dos contribuintes [...]. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança [...].*

Do referido trecho, depreende-se a grande preocupação que impera nos órgãos superiores judicantes, resultado da insegurança à qual o cidadão vem sendo submetido ao longo dos anos, ocasionada pela incessante transgressão dos limites constitucionais previstos na Constituição. Ressaltem-se, como exemplos, as frequentes ações por parte do governo, com o uso indevido e desproporcional de instrumentos legislativos, como as medidas provisórias, sob a falsa retórica de que somente o aumento na arrecadação torna possível a realização das políticas públicas.

Poucos são os casos nos quais a Constituição permite à Administração Pública o uso do poder discricionário em se tratando de matéria tributária, no entanto, não obstante as severas críticas doutrinárias, as afrontas existentes são em número bastante considerável. A situação agrava-se, consideravelmente, quando se observa a avassaladora instabilidade que rege o Poder Executivo, ao editar e revogar seus atos ao sabor das conveniências do momento político em vigor. Essas atitudes transformam-se em verdadeiros alçozes do contribuinte, pois está ele indefinidamente a esperar, na verdade, atitudes que respeitem e assegurem seus direitos fundamentais.

A plena capacidade de controle jurisdicional em rever os atos administrativos na esfera tributária encontra esteio na necessidade primordial do contribuinte de confiança e certeza em suas relações com o fisco. Esses direitos, quando feridos, fazem brotar para os administrados as condições legítimas para exigir do Judiciário o adequado reexame do ato.

No plano jurisprudencial denotam-se inúmeras situações sobre as quais o Judiciário concretizou efetivamente seu poder correedor. Nesse sentido, expõem-se os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal:

*Nossa preocupação primeira há de ser com a guarda da Constituição. Nenhum fato da vida econômica ou da vida social, no instante em que somos chamados a dizer se um determinado ato normativo ou uma certa lei está em desacordo com a Constituição, pode colocar-se como prioridade em relação ao cumprimento da Constituição.*

*O STF – que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte – não pode renunciar ao exercício desse cargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integração do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República estarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode verter-se em prática governamental consentida. Ao menos enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional [...]º.*

As concepções acima elencadas trazem em seu bojo a importância de uma eficiente atuação jurisdicional. Daí infere-se o merecido destaque para os princípios tributários, corolários do sobreprincípio da segurança jurídica, um dos principais esteios da sindicabilidade dos atos estatais. Na opinião de Harada (2008), o sistema jurídico-tributário depende da correta aplicação das leis, quer pela Administração, quer, principalmente, pelo Judiciário, a quem cabe recusar a aplicação de leis desconformes, isto é, daquelas que violam a hierarquia vertical das normas tributárias, as quais têm, no seu ápice, os direitos fundamentais traduzidos pelo sobreprincípio da segurança jurídica.

É o caso da Medida Provisória n. 413/2008, que instituiu a majoração da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as empresas atuantes no setor financeiro, de 9% para 15%. Atualmente, a medida, que já foi convertida na Lei n. 11.727/08, está em apreciação no STF, em função da ADI n. 4.003, proposta pelo partido Democrata (DEM).

A principal alegação contida na ação é que a aplicação da alíquota majorada, pela citada lei, sobre atos ocorridos antes

de sua vigência, afronta a segurança jurídica que a Constituição pretendeu assegurar ao contribuinte, notadamente pelo princípio da irretroatividade.

Existe, ainda, o Decreto n. 6.339/08, questionado pelas ADI n. 4.002 e ADI n. 4.004, propostas pelo mesmo partido, além da ADI n. 4.110, proposta pela Associação Brasileira Radiodifusão e Tecnologia e Telecomunicações (Abratel), que majorou a alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas operações de crédito envolvendo pessoa física e também nas operações de câmbio. Com o Decreto, a alíquota diária do IOF para pessoas físicas passou de 0,0041% para 0,0082%. Também foi criada uma alíquota extra de 0,38% sobre operações de crédito.

### **[...] o Direito brasileiro permitiu que algumas leis tributárias retroagissem, mas somente as que, de alguma forma, beneficiassem o contribuinte.**

Em que pese nenhuma das aludidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade terem sido julgadas no mérito, é de se atentar para alguns comentários feitos pela doutrina, inconformada com essa “compensação”, por parte do Poder Executivo, para o fim da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Para Vieira e Ferreira (2008), a constitucionalidade do citado decreto que majorou o IOF pode ser questionada, devido ao art. 153, § 1º, da Constituição Federal, que “faculta” ao Poder Executivo a alteração das alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produto industrializado e sobre operações financeiras, mas condicionando essa alteração à observância das condições e limites estabelecidos em lei. A propósito, destaque-se o teor do citado dispositivo constitucional: *Art. 153. [...] § 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI, e IOF).* (Grifo nosso).

Na mesma linha de argumentação, segue a doutrina de Harada (2008a). Para o justributarista, o IOF, a exemplo do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tem caráter regulatório. Valer-se, então, da faculdade prevista no § 1º do art. 153 da CF, não para regular os quatro setores da economia – mercados de câmbio, de seguro, de créditos e de títulos e valores mobiliários – mas para promover o aumento da receita tributária, como se depreende da falta de motivação dos atos praticados, é incorrer no desvio de poder.

Perfilha-se a esses comentários Jacobina (2008), reportando que o IOF não tem, por natureza, função arrecadatória, labrando como instrumento de intervenção na economia, previsto na Constituição como exceção ao princípio da anterioridade. Agindo dessa forma, o governo se valeu de uma exceção constitucional, usando o referido imposto de maneira diametralmente oposta àquela que balizou a criação do tributo.

Quanto à cobrança da CSLL, aduzem Vieira e Ferreira (2008) ser importante, inicialmente, observar que, por ser medida excepcional, a Constituição da República, em seu art. 62,

condiciona a edição de medida provisória a dois requisitos essenciais: relevância e urgência. Significa que o Presidente da República poderia aumentar a alíquota da CSLL, por meio de medida provisória caso restasse demonstrada a relevância da medida e comprovada a urgência, o que não houve.

Apesar dos fatos e argumentos apresentados, na verdade, o que ficou na mente dos contribuintes foi uma burla à proteção da confiança depositada, para ver a diminuição da atual carga tributária, já tão excessiva. De fato, não se encontram nos fundamentos utilizados para a criação súbita dos questionados dispositivos legais, a presença de nenhum dos dois supramencionados requisitos, ficando, por óbvio, demonstrada a verdadeira pretensão do governo, ao aumentar a alíquota, em recompor tão-somente a perda da arrecadação com a extinção da CPMF, o que não caracterizaria, em absoluto, a ocorrência dos fatores relevância e urgência.

Mais salutar ao panorama tributário brasileiro seria espelhar a direção no julgamento dessas ações, na recém-julgada ADI n. 4.048, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, deferir a cautelar pleiteada em ação proposta pelo Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) para suspender a vigência da Medida Provisória n. 405/2007, estendendo a decisão a sua lei de conversão – Lei n. 11.658/2008 –, que propunha abrir crédito extraordinário, em favor da Justiça Eleitoral e de diversos órgãos do Poder Executivo.

do crédito extraordinário fosse feita apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, sendo exemplos dessa imprevisibilidade e urgência as despesas decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (CF, art. 167, § 3º)<sup>11</sup>.

Acrescente-se que outras medidas provisórias haviam sido editadas nos mesmos moldes da MP n. 405/2007, antes do julgamento da ADI n. 4.048, podendo citar-se a MP n. 406/2007 (abre crédito extraordinário de R\$ 1.250.733.499,00 em favor de órgãos do Poder Executivo); a MP n. 408/2007, convertida na Lei n. 11.669/08 (abre crédito extraordinário de R\$ 3.015.446.182,00 a diversos órgãos do Poder Executivo); a MP n. 424/2008 (abre crédito extraordinário no valor de R\$ 1.816.577.877,00 a favor de diversos órgãos do Poder Executivo) e a MP n. 430/2008 (abre crédito extraordinário no valor de R\$ 7.560.000.000,00 a favor do Ministério do Planejamento), dentre outras (HARADA, 2008b).

Embora a medida liminar em sede de ADI não possua efeito vinculante, todas as referendadas medidas provisórias e respectivas leis de conversão restaram atingidas pela decisão da Corte Suprema, a qual demonstrou estar assentando a tese de que a abertura de crédito extraordinário deve submeter-se às expressas exigências do § 3º do art. 167 da CF, não bastando apenas mencionar os requisitos urgência e relevância para edição de medida provisória, mas evidenciar a presença deles, com outro requisito ínsito e igualmente fundamental, que é a imprevisibilidade do evento.

dade contributiva, da vedação ao efeito confiscatório, o princípio da proteção à confiança, legítimo e maior estabilizador das condutas que interligam as relações sociais e jurídicas entre Administração e contribuintes.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios constitucionais, pela sua força axiológica, representam vetores responsáveis por guiar e vincular o administrador na busca pela efetividade administrativa. São a essência e a identidade da própria Carta Magna. Ao admitir-se tal pensamento, constata-se o constitucionalismo como novo protagonista na aplicação do direito, capaz de irradiar seus efeitos por todo o ordenamento jurídico.

A aplicação conjugada dos princípios constitucionais é o principal pilar de sustentação, pelo qual os indivíduos buscam alcançar o direito à gestão pública transparente, objetiva e imparcial.

Nesse plano, a segurança jurídica configura-se em sobreprincípio, ou seja, um conjunto de princípios que, no Direito Tributário, operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, a manutenção de situações concretas que precisam se perpetuar no tempo, para oferecer estabilidade, certeza e confiança aos contribuintes, constituindo-se, assim, em um valor de carga axiológica superior à do próprio princípio.

Princípios como o da irretroatividade tributária vêm preservar o passado, impedindo que o contribuinte seja afetado por fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado. A anterioridade tributária, por sua vez, traz promessa de conhecimento antecipado ao contribuinte. Tais situações restam culminadas no princípio da proteção à confiança, corolário máximo da segurança jurídica. A confiança dos cidadãos é fundamento do Estado democrático de Direito, assim entendido como um Estado de confiança. Em um contexto já intensamente marcado pelas incertezas, como é a sociedade brasileira, seria impensável uma ordem jurídica na qual não se acredite ou que não viabilize, por meio de seus órgãos estatais, o indispensável estado de confiança.

Sob este último aspecto, não se pode mais tolerar o abismo construído entre os valores constitucionais e a realidade factual, aliada a uma Administração indi-

### ***[...] a importância do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária assume no ordenamento jurídico, [...] uma inestimável fonte de certeza para o contribuinte, em suas relações com a Administração.***

Naquele momento, os ministros entenderam haver um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitiriam a edição de Medidas Provisórias para a abertura de créditos extraordinários. Enfatizou-se, inicialmente, que a abertura de crédito extraordinário, por meio de medida provisória, não seria vedada, em princípio, pela Constituição Federal (art. 62, § 1º, I, d). Afirmou-se, entretanto, que a Constituição, além dos requisitos de relevância e urgência (art. 62), imporia que a abertura

Nessa atual realidade, espera-se que o julgamento das mencionadas ações diretas de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal possa atribuir a essas situações o melhor entendimento em favor da sociedade contribuinte brasileira.

O sobreprincípio da segurança jurídica, então, deflui da máxima efetividade dos preceitos constitucionais, e em matéria tributária, tem como importante aporte, além dos princípios da anterioridade, da irretroatividade, do respeito à capaci-

ferente e muitas vezes hostil à preservação dos direitos assegurados na Constituição Federal.

É certo que não se pretende encarar a segurança jurídica como um fenômeno estritamente formal, enraizado na ideia fixa de absoluta previsibilidade de todos os atos da Administração Pública, bem como a impossibilidade de sua alteração. O que se coloca é a real necessidade de observá-la como um direito constitucional, voltado à realização e manutenção da própria Democracia.

## NOTAS

- 1 Cf. tal entendimento em Rocha (2004, p. 168).
- 2 Exprime, gramaticalmente, a ação e efeito de tornar seguro, ou de assegurar e garantir alguma coisa. Assim, segurança tem sentido equivalente a estabilidade, pois o que é estável é seguro: a garantia, a firmeza, a fiança, sem dúvida, dão sempre ideia do que está no seguro, para que se evitem prejuízos em caso de danos ou riscos. Segurança, qualquer que seja a sua aplicação, insere o sentido de tornar a coisa livre de perigos, livre de incertezas, assegurada de danos ou prejuízos, afastada de todo mal. (SILVA, 2007, p. 1266).
- 3 Nesse sentido, Hugo de Brito Machado defende que o elemento teleológico torna-se fundamental para ser possível aplicar as normas jurídicas e obter a solução adequada, razoável e justa dos conflitos humanos. (MACHADO, 2005).
- 4 Para maiores aprofundamentos, consultar as seguintes obras: Nabais (1998); Tipke (2002).
- 5 Significa normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa. Expressam sentido mais relevante que o da própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-as em perfeitos axiomas. Nesta acepção, não se compreendem somente os fundamentos jurídicos, legalmente instituídos, mas todo axioma jurídico derivado da cultura jurídica universal. Compreendem, pois, os fundamentos da ciência jurídica, onde se firmaram as normas originárias do direito, que traçam as noções em que se estrutura o próprio direito. Assim, nem sempre os princípios se inscrevem nas leis, mas são bases ao direito, preceitos fundamentais para sua prática e proteção. (SILVA, 2007, p. 1095).
- 6 Nas últimas décadas do século XX, este princípio ganhou mais nitidez, destacando-se da segurança jurídica, com notável expansão na Europa, particularmente na Alemanha, onde conquistou enorme sucesso. Dentre os atuais temas dominantes relacionados aos dois princípios, estão: a responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes; o dever do Estado de estabelecer regras transitórias em razão de bruscas mudanças introduzidas no regime jurídico. (SILVA, 2004, p. 271-315).
- 7 A subordinação da Administração Pública não é apenas à lei. Deve haver o respeito à legalidade sim, mas encartada no plexo de características e ponderações que a qualifique como razoável. Não significa dizer que se possa alternativamente obedecer à lei ou ao Direito. Não. A legalidade devidamente adjetivada razoável requer a observância cumulativa dos princípios em sintonia com a teleologia constitucional. A submissão razoável apresenta-se menos como submissão do que como respeito. Não é servidão, mas acatamento pleno e concomitante à lei e, sobretudo, ao Direito. (FREITAS, 1997, p. 60-61).
- 8 Cf. AgRg em REsp n. 382.736-SC, STJ, 1ª Seção, Relator: Ministro Castro Meira, DJ 25/02/2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/decisoes/doc=382736>>. Acesso em 20 jun. 2008.
- 9 Cf. ADI n. 447-DF, DJ 05/03/1993.
- 10 Cf. ADI n. 2.010-2-DF, DJ 22/03/2004.
- 11 Cf. ADI n. 4.048 MC/DF, DJ 14/05/2008.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto Bergmann. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 13, abr./mai. 2002. Disponível em <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_13-Avila.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_13-Avila.pdf)>. Acesso em: 12 nov. 2007.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação de princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Renovar, 2006. p. 245-272.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/princ\\_seguranca\\_juridica\\_pbc.pdf](http://www.direitopublico.com.br/princ_seguranca_juridica_pbc.pdf)>. Acesso em: 12 jan. 2008.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Aumento do IOF: insubsistência dos argumentos do governo federal perante o STF. *Jus Navigandi*, Teresina, v. 12, n. 1709, mar. 2008a. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11016>>. Acesso em: 29 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. *Aberturas de créditos extraordinários: exame da MP n. 405/07: efeitos da decisão do STF*. 2008b. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br>>. Acesso em: 21 maio 2008.

JACOBINA, Rodrigo. Segurança jurídica e fraude constitucional. *Revista Visão Jurídica*, São Paulo, n. 26, p. 70-71. 2008.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005. p. 109-156. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. *Revista CEJ*, Brasília, v. 8, n. 27, p. 110-120, out./dez. 2004.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NICOLAU JÚNIOR, Mauro. Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num Estado Democrático de Direito? *Âmbito-Jurídico*, Rio Grande, RS, v. 8, n. 21, maio 2005. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/Publicacoes/Doutrinas/default.asp=doutrina>>. Acesso em: 25 mar. 2008.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005. p. 211-265. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, jul./set. 2004.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27 ed. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005. p. 157-182. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11.

VIEIRA, Maria Leonor Leite; FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. Alteração na cobrança de IOF e CSLL é inconstitucional. *Revista Consultor Jurídico*, fev. 2008. Disponível em: <[http://conjur.estadao.com.br/static/section/26\\_1/articles.htm](http://conjur.estadao.com.br/static/section/26_1/articles.htm)>. Acesso em: 7 mar. 2008.

Artigo recebido em 16/1/2009.

Sayonara de Medeiros Cavalcante é servidora do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte.