

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA

CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS - CEJURPS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS DA
LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE**

MÔNICA MACEDO ASSAYAG

Itajaí(SC), 25/11/2011

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS DA
LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE**

MÔNICA MACEDO ASSAYAG

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da
Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do
Título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Marcos Leite Garcia

Itajaí (SC), 25/11/2011

AGRADECIMENTO

À Deus e à minha família, pela constante compreensão e apoio incondicional.
Ao professor Doutor Marcos Leite Garcia, cuja competência e dedicação foram
essenciais para a conclusão desta etapa.
Ao professor Doutor Zenildo Bodnar pelo incentivo e apoio, e ao professor Doutor
Paulo Marcio Cruz

DEDICATÓRIA

Ao meu filho Eduardo e ao meu marido Frankie, parceiros e incentivadores incansáveis, que merecem cada dia mais meu amor e admiração e a quem tanto privei da minha companhia ao longo desta pesquisa.

À minha mãe, Theresinha, meu exemplo de força, amor e dedicação.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador, de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí/SC , 25/11/2011

Mônica Macedo Assayag

Mestranda

PÁGINA DE PROVAÇÃO (IMPRESSA).

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IR	Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

ROL DE CATEGORIAS

Rol de Categorias que a Autora considera estratégicas à compreensão do seu trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Anterioridade Anual

Princípio disposto no art. 150, III b da CRFB/88, que veda à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar Tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Anterioridade Nonagesimal

Princípio disposto no art. 150, III c da CRFB/88, que veda à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar Tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Estrita Legalidade

Princípio disposto no art. 97 do CTN, enumera as matérias inseridas no campo da reserva legal.

Irretroatividade

Princípio disposto no art. 150, III a da CRFB/88, que veda à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar Tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Legalidade

Princípio disposto no art. 150, III a da CRFB/88, que veda à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar Tributos sem lei que o estabeleça.

Princípio

Com base em Roque Antonio Carraza tem-se que princípio “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de

modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”¹

Segurança Jurídica

Conforme Heleno Taveira Torres “consagra-se a Segurança Jurídica como expressiva garantia material, ademais de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico”.²

Tributo

Com base em Kiyoshi Harada, “os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos, em virtude do seu poder de império”.³

¹ CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p.45.

² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 18.

³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. p. 308.

SUMÁRIO

RESUMO	XI
ABSTRACT	XII
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1	3
PRINCÍPIOS	3
1.1 O ORDENAMENTO JURÍDICO	3
1.1.1 O ORDENAMENTO JURÍDICO COMO UM SISTEMA JURÍDICO.....	6
1.2 NORMA JURÍDICA:UMA ABORDAGEM PRÉVIA	9
1.2.1 NORMA JURÍDICA : REGRAS E PRINCÍPIOS.....	12
1.3 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO	23
1.3.1 EXPLICAÇÕES PRELIMINARES.....	23
1.3.2 NOÇÕES DE PRINCÍPIO GERAL DO DIREITO	23
1.3.3 PRINCÍPIOS GERAIS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	28
CAPÍTULO 2.....	33
SEGURANÇA JURÍDICA	33
2.1 UMA ABORDAGEM INICIAL	33
2.2 BREVE DIGRESSÃO HISTÓRICA.....	35
2.2.1 A SEGURANÇA JURÍDICA E O ABSOLUTISMO.....	36
2.2.2 A SEGURANÇA JURÍDICA E O LIBERALISMO	38
2.2.3 A SEGURANÇA JURÍDICA E O ESTADO SOCIAL	46
2.2.4 Os CONTORNOS DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	51
CAPÍTULO 3.....	71
A SEGURANÇA JURÍDICA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE	71
3.1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	71
3.2 DA RESERVA LEGAL.....	72
3.2.1 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA COMO COROLÁRIO DA LEGALIDADE	80

3.2.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE ATUAIS FORMAS DE OFENSA À LEGALIDADE ..	85
3.2.3 A LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003 E A QUESTÃO DA TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS.....	86
3.2.4 O ALCANCE DA LEGALIDADE	90
3.3 A ANTERIORIDADE COMO GARANTIA DA NÃO SURPRESA.....	91
3.2 A IRRETROATIVIDADE E A PROTEÇÃO À CONFINANÇA DO CONTRIBUINTE	97
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	106
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....	112

RESUMO

O homem precisa de estabilidade para conduzir sua vida, assim, utiliza-se do Direito para regular as condutas sociais.

O Princípio da Segurança Jurídica como um dos fins do Direito e corolário inafastável do seu conteúdo, o tem acompanhado durante as diversas configurações de Estado, adequando-se às exigências econômicas, culturais e sociais de cada momento histórico, permeado por avanços e retrocessos, que marcam a sua construção.

No Absolutismo, a Segurança Jurídica foi representada pelo poder divino do rei, representante de Deus na terra. No Liberalismo, pela norma positivada e assimilou teorias que estabeleciam a inconciliável separação entre Direito e Justiça.

No Estado Social, passou a ter função de justiça social, quando o Estado começou a ter obrigações positivas em relação à sociedade. A tributação passou a ser a principal forma de financiamento deste modelo.

Hoje, no Estado Democrático de Direito, a Segurança assume um perfil mais amplo, sendo uma das faces do bem comum; converteu-se em um fim do Direito e um dever do Estado, como expressiva garantia material e instrumento de efetivação dos Direitos assegurados pela Constituição.

Assim, esta pesquisa pretende, após um breve resgate histórico do conteúdo axiológico do Princípio da Segurança Jurídica, examiná-lo no intuito de verificar como ele se irradia e se, de fato, se concretiza na seara tributária, por intermédio do Princípio da Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade, insculpidos no corpo da Constituição Tributária.

A presente Dissertação está inserida na Linha de Pesquisa: Fundamentos do Direito Positivo.

Palavras-chave: Princípio da Anterioridade, Princípio da Irretroatividade e Princípio da Legalidade e Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The man needs stability to conduct ones life. Thus, the Law is used to regulate social conduct.

The principle of Legal Security, which is both the core and the goal of the system of Law, has accompanied its development during the various configurations of the State, adapting to the economic, social and cultural demands of each historical period, permeated by advances and steps backwards that determined the construction of its content.

In the era of Absolutism, Legal Security was represented by the divine powers of the king, as God's representative on earth. In Liberalism, the principle of the written law took shape, strengthening the separation between Law and Justice.

In the Social State, Legal Security took on a rule of social justice, in that that the State had positive obligations towards society, and taxes became the main form of financing for this model.

Today, in the Democratic State of Law, the principle presents itself as a more comprehensive tool, understood as fundamental to the common good. It has become a goal of Law and a duty of the State, as well as a material guarantee and an instrument designed to assure the effectiveness of the rights guaranteed in the Constitution.

This research therefore intends, following a brief historical overview of the axiological content of the Principle of Legal Security, to examine at how the principle reveals itself in the tax system, through the principles of Legality, Anteriority, and Non-restrictiveness that are at the heart of the Tax Constitution.

This dissertation is part of the line of research of the discipline: Fundamentals of Positive Law.

Keywords: Principle of anteriority, non restrictiveness, principle of legality and Juridical Security.

INTRODUÇÃO

O objeto da presente Dissertação é a análise, por meio de um breve resgate histórico, do conteúdo axiológico do Princípio da Segurança Jurídica na seara tributária, no intuito de verificar seu alcance nos dias atuais⁴.

O objetivo institucional é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da Univali.

O objetivo científico é verificar se os Princípios da Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade são, hoje, instrumentos de efetivação do Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária.

Para o equacionamento do problema são levantadas as seguintes hipóteses:

a) A previsão constitucional dos Princípios da Anterioridade, Irretroatividade e Legalidade não tem sido suficiente para a efetivação da Segurança Jurídica em matéria tributária.

b) A previsão constitucional dos Princípios da Anterioridade, Irretroatividade e Legalidade, como valores inseparáveis, são atualmente, instrumentos eficazes para a efetivação do Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária.

Os resultados do trabalho de exame das hipóteses está exposto na presente Dissertação, e são aqui sintetizados, como segue.

O Capítulo 1 trata da construção dos Princípios e da sua função dentro do atual sistema jurídico constitucional. Para isso, traz-se para o texto algumas considerações doutrinárias sobre o gênero norma jurídica e suas espécies: princípios e regras.

O Capítulo 2 discorre sobre a Segurança Jurídica e seus vários significados durante os antecedentes modelos de Estado, para posicioná-la hoje, dentro do sistema constitucional com um Princípio-garantia à preservação dos demais princípios fundamentais.

O Capítulo 3 dedica-se a tratar dos Princípios constitucionais tributários da Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade, inseridos no texto constitucional como forma de garantir a Segurança Jurídica do contribuinte.

⁴ Conforme PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 12. ed . rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p.206

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a Segurança Jurídica Tributária e os Princípios da Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade.

Quanto à Metodologia empregada, registra-se que, na Fase de Investigação o Método⁵ utilizado na fase de Investigação foi o Indutivo, na fase de Tratamento dos Dados o Cartesiano e, no presente Relatório da Pesquisa, é empregada a base indutiva⁶. Foram acionadas as técnicas do referente⁷, da categoria⁸, dos conceitos operacionais⁹, da pesquisa bibliográfica¹⁰ e do fichamento¹¹.

Nesta Dissertação as categorias principais estão grafadas com a letra inicial em maiúscula e os seus conceitos operacionais são apresentados em glossário inicial.

⁵ "Método é forma lógico-comportamental na qual se baseia o Pesquisador para investigar, tratar os dados colhidos e relatar os resultados". PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.*p.206.

⁶ Sobre os métodos e técnicas nas diversas fases da Pesquisa Científica, vide PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 81 a 105.

⁷ "explicitação prévia do motivo, objetivo e produto desejado, delimitado o alcance temático e de abordagem para uma atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa". PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 54.

⁸ "palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou expressão de uma idéia". PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 25.

⁹ "definição estabelecida ou proposta para uma palavra ou expressão, com o propósito de que tal definição seja aceita para os efeitos das idéias expostas". PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 37.

¹⁰ "Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais".PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 207.

¹¹ "Técnica que tem como principal utilidade otimizar a leitura na Pesquisa Científica, mediante a reunião de elementos selecionados pelo Pesquisador que registra e/ou resume e/ou reflete e/ou analisa de maneira sucinta, uma Obra, um Ensaio, uma Tese ou Dissertação, um Artigo ou uma aula, segundo Referente previamente estabelecido". PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* especialmente p. 201 e 202.

Capítulo 1

PRINCÍPIOS

1.1 O ORDENAMENTO JURÍDICO

O mundo tem sofrido transformações tão ágeis que o ordenamento jurídico não consegue acompanhar todos os recém-instaurados modelos de conduta. O acesso à rede mundial de computadores é um exemplo cristalino de comportamentos em constante construção, como consequência, os juristas se vêem a todo o momento com a necessidade de regulamentar as novas condições de vida.

A matéria normativa é essencial à manutenção do equilíbrio, da paz social e da convivência harmônica. Entretanto é preciso observar-se que como “o Direito é, sob certo prisma, um manto protetor de organização e de direção dos comportamentos sociais”¹², “é ordenação que dia a dia se renova”.¹³

Paulo Nader esclarece que:

As instituições jurídicas são inventos humanos que sofrem variações no tempo e no espaço. Como processo de adaptação social, o Direito deve estar sempre se refazendo, em face da mobilidade social. A necessidade de ordem, paz, segurança, justiça, que o Direito visa a atender, exige procedimentos sempre novos. Se o Direito se envelhece, deixa de ser um processo de adaptação, pois passa a não exercer a função para a qual foi criado.¹⁴

Para Reale:

O Direito é o instrumento pelo qual se procura superar as particularizações conflitantes das ações humanas. Para tal fim, é mister determinar e prever a tipicidade de

¹² REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 05.

¹³ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 06

¹⁴ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 17.

comportamentos possíveis, mediante a configuração de “classes de ações” e correspondentes “classes de normas”, isto é, de *modelos jurídicos prescritivos* e *modelos jurídicos dogmáticos*, na unidade coerente e concreta do macromodelo do ordenamento jurídico.¹⁵

Miguel Reale, em sua teoria tridimensional, define que: Uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra Direito veio demonstrar que eles correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto *normativo* (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência); um aspecto *fático* (o Direito como *fato*, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto *axiológico* (o Direito como *valor* de Justiça).¹⁶

O jurista estabelece três dimensões para o Direito: fato, valor e norma. Um fato jurídico é sempre consequência de um fato social, seja ele econômico, geográfico, etc. O valor é que vai dar significado a este fato, no sentido de atingir ou preservar certa finalidade; e a norma, vai ser o elo que liga o fato ao valor, pois o fato sem valor jurídico não se submete a uma norma. A norma existe em função de fatos valorados, e fato associado à norma onde se ausenta a relevância social da conduta é norma sem aplicabilidade, pelo desuso.

Fato, valor e norma são elementos indissociáveis, e ao conceituar o Direito, Miguel Reale complementa que: “O Direito é a ordenação heterônoma, coercível e bilateral atributiva das relações de convivência, segundo uma integração normativa de fatos segundo valores”.¹⁷

Se o Direito provém do grupo social, não pode este ser estático, sob pena de se distanciar do seu principal objetivo que é de regular as

¹⁵ REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. p.85.

¹⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 65.

¹⁷ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 67.

relações sociais, o que não significa ser instável.

Heleno Taveira Torres esclarece que:

Em um mundo marcadamente submetido ao risco e fim de certezas, o Direito comparece com o intuito de a tudo conferir previsibilidade e controle, ainda que não seja suficientemente capaz de promover soluções para todas as demandas.¹⁸

Hoje, o Direito, denso de significado, apresenta um novo paradigma jurídico, qual seja, o Estado Democrático de Direito, que ao superar os modelos anteriores, suplanta a análise do texto positivado, agregando-lhe também o conteúdo axiológico, valorativo.

Dessa forma, estabelece Paulo Márcio Cruz:

O Direito, para ter reconhecido seu significado como ordenamento jurídico baseado em garantias e previsibilidade, no atual ambiente globalizado, necessita de elementos de coerência e consistência. Ele deve ser sistêmico, possibilitando a incorporação do valor à regra.¹⁹

Um ordenamento jurídico baseado apenas em regras seria insuficiente e utópico; é necessária a inserção de valores que traduzam o ideal de justiça, capazes de nortear a construção das regras.

Novamente nas palavras de Paulo Márcio Cruz:

Nos ordenamentos jurídicos presentes nos países nos quais o Estado Democrático de Direito é a concepção fundamental para todo o sistema de organização social e jurídica, com graus de complexidade bastante grandes, o modelo é, normalmente, um sistema aberto de Princípios e regras.²⁰

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário.** p. 19

¹⁹ CRUZ, Paulo Márcio. Paulo Márcio. **Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais.** p. 10.

²⁰ CRUZ, Paulo Márcio. Paulo Márcio. **Princípios constitucionais e Direitos fundamentais.** p. 10

1.1.1 O Ordenamento como um sistema Jurídico

Todo sistema é composto por um conjunto de elementos que possui uma série de relações com seus atributos, assim, o sistema normativo pátrio configura-se num sistema aberto, principalmente, porque aceita a influência dos valores estabelecidos nos Princípios, permitindo o intercâmbio de idéias. Tal sistema não pode ser formado exclusivamente por regras, tampouco exclusivamente por Princípios. No primeiro caso, pretendendo prever todas as situações, a eficiência prática seria limitada. No segundo, a indeterminação e a imprecisão poderiam torná-lo complexo por demais, e falível do ponto de vista da Segurança Jurídica. Nesse passo, o sistema jurídico, além das regras, se vale também dos Princípios ou do valor neles inseridos.

Importante mencionar que Canotilho, ao tratar do sistema jurídico democrático português estabelece que :

É um sistema normativo aberto de regras e Princípios. Este ponto de partida carece de «descodificação»: (1) é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de normas; (2) é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica (Caliess), traduzida na disponibilidade e «capacidade de aprendizagem» das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da «verdade» e da «justiça»; (3) é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; (4) é um sistema de regras e de Princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de Princípios como sob a forma de regras.²¹

Helena Taveira Torres aduz que

A Constituição é um sistema de valores jurídicos e as regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos

²¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p.1159.

estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos Princípios. A Segurança Jurídica, assim, assume a condição de Princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico.²²

Norberto Bobbio²³ adverte que apesar do ordenamento jurídico configurar-se em uma unidade, já que possui uma norma fundamental como base, a qual tem sempre uma relação direta ou indireta com as demais, não têm sido pacíficas as conclusões acerca de considerar-se ou não o ordenamento jurídico um sistema, pois a definição de sistema não tem sido clara o suficiente para dirimir a questão, embora seja possível perceber-se uma tendência a considerá-lo como um sistema.

Conforme Norberto Bobbio:

As normas entram para constituir um ordenamento, não ficam isoladas, mas tornam-se parte de um sistema, uma vez que certos Princípios agem como ligações pelas quais as normas são mantidas juntas de maneira a constituir um bloco sistemático²⁴.

Para Norberto Bobbio²⁵, o ordenamento jurídico constitui-se num sistema porque não podem coexistir nele normas incompatíveis, e caso isto ocorra, uma delas, ou ambas, devem ser eliminadas, pois o Direito não aceita antinomias e se isto ocorrer há algumas formas para sua solução, quais sejam: o critério cronológico – entre duas regras incompatíveis, sobrepõe-se a norma posterior; o critério hierárquico – prevalece a superior; e o critério da especialidade – prevalece a especial sobre a geral.

Assim, o termo sistema jurídico está relacionado à unidade do ordenamento, o que significa dizer que o ordenamento jurídico é formado por um sistema de normas que se entrelaçam no intuito de buscar a

²² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário**. p. 189.

²³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. p. 75.

²⁴ PERASSI, Tomasi. *Introduzione Alle sScienze Giuridiche*. CEDAM. Itália. 1967. 72 p. apud BOBBIO, Norberto **Teoria do Ordenamento Jurídico**. p. 75.

²⁵ BOBBIO, Norberto **Teoria do Ordenamento Jurídico**. p. 80.

harmonização desse sistema.

Tal regra é encontrada no Princípio da unidade da Constituição utilizado com técnica interpretativa da Carta, visando garantir unicidade ao sistema inaugurado pelo constituinte originário.

Tratando do Princípio da unidade da Constituição, Marcelo Vicente de Alkmim Pimenta estabelece que “as normas jurídicas devem ser consideradas, no momento da interpretação e da aplicação, não de forma isolada, mas representando uma parte desse sistema normativo”.²⁶

De acordo com Paulo Bonavides:²⁷

Sistema é palavra grega; originariamente significa reunião, conjunto ou todo. Esse sentido se ampliou, porém de tal modo que por sistema veio a entender-se, a seguir, o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e postas em mútua dependência.

Para Heleno Taveira Torres, o Sistema Constitucional Tributário

Equivale a uma escolha da Constituição por fins, meios e valores que devem servir à criação e aplicação dos regimes jurídicos de todos os Tributos, com a concretização de seus Princípios e competências, o que é o mesmo que prover de Segurança Jurídica permanente. Para tanto, a Constituição consagra o Direito a um verdadeiro “Princípio do sistema tributário”, ao usar a expressão “Sistema Tributário Nacional” no Capítulo I do Título VI, para positivar seu integral conteúdo, ao tempo que distribui competências, identifica e separa as espécies de Tributos, reconhece Direitos fundamentais e imunidades tributárias e regula a criação e a modificação da legislação tributária.²⁸

²⁶ PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmim. **Teoria Geral da Constituição**. p.178.

²⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional** p. 108.

²⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário**. p. 19.

De acordo com Heleno Taveira Torres,

A referência ao *sistema tributário*, pois, já é uma expressão de Segurança Jurídica, como *norma de proibição* que veda comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido ou dirigidos a comprometer sua efetividade (função de bloqueio); e como norma de garantia, que permite a concretização dos Princípios do sistema tributário, e da Segurança Jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades.²⁹

A Constituição Federal de 1988, ao referir-se ao Sistema Tributário Nacional, demonstrou a necessidade de conferir-se estabilidade às normas ali insertas, como parte do modelo sistêmico, uma engrenagem que se desequilibra pelo desrespeito a qualquer de seus valores fundamentais e a garantia da vinculação da conduta dos órgãos estatais à norma fundamental.

Partindo-se da premissa de que as ordens jurídicas em geral possuem um número incontável de normas inseridas numa única engrenagem, faz-se necessário estabelecer a distinção entre normas, regras e Princípios.

1.2 NORMA JURÍDICA: UMA ABORDAGEM PRÉVIA

Seguindo a proposição de Kelsen, a norma seria o objeto do conhecimento jurídico. Como positivista, limitava o objeto do conhecimento jurídico à norma, ou à sua aparência legal. Tal pensamento era compartilhado por todos os demais autores da corrente juspositivista.³⁰

Conforme reflexão de Tércio Sampaio Ferraz Junior, para Kelsen, devem ser extraídos os fatores subjetivos :

²⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário**. p. 19.

³⁰ As informações aqui expressas têm base na obra: MENDONÇA, Jacy de Souza. **Introdução ao Estudo do Direito** p. 32;

Kelsen nos diz que eles devem ser abstraídos pelo jurista e tão-somente levados em conta quando a própria norma o faz. A função da ciência jurídica é, pois, descobrir, descrever o significado objetivo que a norma confere ao comportamento.³¹

Kelsen entende o Direito como uma ordem normativa dotada de coercitibilidade, cuja validade apóia-se em uma norma fundamental pressuposta. Para ele, o estudo do Direito só seria adequado, se livre de quaisquer influências, fossem elas de cunho ideológico, político etc. , pois se isso ocorresse, ter-se-ia por prejudicada a análise do exegeta.

Tércio Sampaio Ferraz Junior explica que a teoria de Kelsen:

Segundo o autor da Teoria Pura do Direito, a estrutura lógica da norma jurídica pode ser enunciada do modo seguinte: “em determinadas circunstâncias, um determinado sujeito deve observar tal ou qual conduta; se não a observa, outro sujeito, órgão do Estado, deve aplicar ao infrator uma sanção”.³²

Assim, conforme Kelsen, a estrutura envolve duas partes: a norma secundária, de cunho sancionador, que prevê uma pena para o descumprimento do dever jurídico e a norma primária, que estabelece qual o dever jurídico, ou qual a conduta a ser seguida.

Norberto Bobbio ressalta a existência de normas sem sanção e aduz:

Não há dúvida de que existem, em todo o ordenamento jurídico, normas de que ninguém saberia indicar qual a consequência desagradável imputada no caso de violação. Não há jurista que não possa citar um certo

³¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** p. 98.

³² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** p.82.

número delas, tanto no Direito privado, quanto, e sobretudo, no Direito público.³³

A teoria de Kelsen foi considerada reducionista, pois como a norma não toma por base Princípios, nem pode ser contaminada por valores filosóficos, o Direito estaria reduzido a um simples meio de assegurar interesses variáveis, sujeito aos erros e desígnios do legislador.

A questão é que o Direito existe para compatibilizar a vida em sociedade, orientando o comportamento de seus membros e de suas instituições. As normas são assim, instrumentos essenciais para consecução desta finalidade. O Direito perdeu a exclusiva função punitiva, típica do Estado liberal, para assumir uma função de instrumento de promoção do bem comum, muito mais compatível com o Estado Democrático de Direito.

Neste sentido Miguel Reale define:

O que efetivamente caracteriza uma norma jurídica, de qualquer espécie, é o fato de ser uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.³⁴

Miguel Reale conceitua a norma jurídica como “uma estrutura integrante de fatos e valores”.³⁵

Fatos e valores são elementos integrantes da norma jurídica. Não há como perceber o sentido do Direito, sem que haja uma integração entre fato, valor e norma. O valor é, talvez, a peça fundamental da dogmática jurídica na sua tarefa de organizar e sistematizar a ordem jurídica. A norma que não considere o fato e valor, e com eles não se confunda, “não passa de uma falaciosa abstração, de uma inconcebível atividade desprovida de sentido e de conteúdo”.³⁶

³³ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma jurídica**. p 72.

³⁴ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p 95.

³⁵ REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito**: para um novo paradigma hermenêutico. p. 35.

³⁶ REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. p. 57.

A ordem jurídica, por ser um fenômeno cultural, está sempre ligada a inúmeros fatos sociais, sejam eles econômicos, geográficos ou outros, que, entretanto, não devem ser levados a uma super valorização em prejuízo das demais exigências axiológicas e técnico-formais que precisam ser conciliadas, no momento da construção deste sistema.

As normas jurídicas, para Miguel Reale, são estruturas dinâmicas, sejam elas de conduta ou de organização, que se inter-relacionam, como parte de um sistema jurídico, no qual umas são subordinantes e outras subordinadas, umas primárias e outras secundárias, umas principais e outras subsidiárias, segundo ângulos e perspectivas diferenciadas.

1.2.1 Norma jurídica: Regras e Princípios

Há na doutrina, vários posicionamentos acerca da distinção entre Princípios e regras, importa aqui, trazer a lume apenas alguns deles, com o fito de viabilizar o prosseguimento do estudo, posto que não é o objetivo desta pesquisa aprofundar este conteúdo.

José Joaquim Gomes Canotilho, ao analisar o tema observa que:

A teoria da metodologia jurídica tradicional distinguia entre normas e Princípios (Norm-Prinzip, Principles-rules, Norm und Grundsatz). Abandonar-se-á aqui essa distinção para, em sua substituição se sugerir: (1) as regras e Princípios são duas espécies de normas; (2) a distinção entre regras e Princípios é uma distinção entre duas espécies de normas.³⁷

Partindo-se da afirmativa de que Princípios e regras são espécies de normas, José Joaquim Gomes Canotilho sugere vários critérios para distinguir regras de Princípios, dentre eles:

³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p.1160.

- a) *Grau de abstracção*: os *Princípios* são normas com abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *Princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.³⁸
- c) *Carácter de fundamentalidade* no sistema das fontes de Direito: os *Princípios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: *Princípios constitucionais*) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: *Princípio do Estado de Direito*).
- d) *Natureza normogenética*: os *Princípios* são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundante.³⁹

Em síntese, os *Princípios*, segundo o autor, são mais abstratos e as regras, mais concretas. Assim, por possuírem maior grau de abstracção, os *Princípios* precisam de intervenção para ser aplicados e as regras não, pois por serem mais concretas podem ser aplicadas diretamente.

Os *Princípios* têm papel fundamental no sistema de fontes de Direito por serem alicerces estruturantes do próprio sistema e fornecerem a base ou fundamento para as regras jurídicas.

³⁸ CRUZ, Paulo Márcio, em nota de rodapé, na sua obra **Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais**, p.11, adverte que tal critério, conforme jurisprudência arrolada na obra *Discrecionariiedade Administrativa no Estado Constitucional de Direito*, de Luiz Henrique CADEMARTORI, já sofre oposição da doutrina, pois os *Princípios constitucionais* são também diretamente operantes, incidindo de forma autônoma na solução de casos concretos. Ressalta ainda, que na mesma obra, o autor, estabelece que não há diferença hierárquica entre *Princípios* ou *Princípios e regras*. Na verdade, a posição dos *Princípios* é de supremacia.

³⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional** p.1160.

Entretanto, a distinção entre regras e Princípios não se resolve apenas seguindo-se os critérios citados. Trata-se na verdade, de um tema complexo que tem merecido atenção por parte dos doutrinadores.

Ao tratar dos Princípios jurídicos, José Joaquim Gomes Canotilho explica que:

São exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, a «lógica do tudo ou nada»), consoante o seu peso e ponderação de outros Princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais, nem menos.⁴⁰

Assim, os Princípios jurídicos aceitam maior ou menor grau de concretização de acordo com os valores envolvidos. Em contra partida, as regras são normas de conduta imperativas, não aceitam sopesamento ou ponderações. Os Princípios, ainda que conflitem, podem coexistir. As regras, ao contrário, se incompatíveis, se excluem.

É possível afirmar que norma é gênero do qual Princípios e regras são espécies. Assim, os Princípios que podem ser informados como espécies do gênero norma fornecem fundamento para a interpretação e aplicação do Direito. Em caso de colisão podem ser sopesados, variando de acordo com as circunstâncias específicas do caso concreto.

Paulo Bonavides, citando Joseph Esser, pontua que:

Se não chegam a ser, em rigor, uma norma no sentido técnico da palavra, os Princípios, como *ratio legis* são possivelmente Direito Positivo, que pelos veículos interpretativos se exprimem, e assim se transformam numa esfera mais concreta. Surgem esses Princípios como máximas doutrinárias ou simplesmente meras guias

⁴⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional** p. 1161.

do pensamento jurídico, podendo cedo adquirir o caráter de normas de Direito Positivo⁴¹.

Nesse contexto, Bonavides segue citando agora Grabitz, para quem, “o Princípio normativo deixa de ser assim, tão-somente *ratio legis* para se converter em *lex*; e como tal, faz parte constitutiva das normas jurídicas, passando desse modo, a pertencer ao Direito Positivo”⁴². Para Ricardo Lobo Torres, “Os Princípios ficam a meio passo entre os valores e as regras: possuem algum grau de generalidade e abstração, como os valores, mas têm certa concretude normativa, característica das regras”.⁴³

No que tange às regras jurídicas, elas trazem, em seu bojo, uma certeza do que é juridicamente aceito ou não; não há meio termo, incerteza ou espaço para ponderação. Elas estabelecem formas de agir. Determinam padrões de conduta entre os indivíduos, além de serem utilizadas para dispor quanto à organização do Estado.⁴⁴

Os Princípios apresentam natureza basilar, proposições lógicas, visto servirem de fundamento para as regras inseridas no ordenamento jurídico, desta forma, tal espécie de norma jurídica apresenta maior grau de abstração se comparada às regras jurídicas.

Tal característica se justifica como necessária ao ordenamento jurídico perante o fato de que, conforme Paulo Márcio Cruz, “não se pode, diante da atual realidade, sustentar a possibilidade de que se consiga esgotar, apenas com regras a regulação dos fenômenos sociais”.⁴⁵

Com o intuito de realizar um ataque geral ao positivismo, o norte-americano Ronald Dworkin trouxe, certamente, uma contribuição decisiva para a definição de Princípios:

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional** p.271

⁴² GRABITZ, Eberhard. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. AöR, 1973/498, apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 272.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**-valores e princípios constitucionais tributários. p.274.

⁴⁴ Interessante registrar que Paulo Nader, em sua obra intitulada **Introdução ao Estudo do Direito**, p.81, assevera que norma e regra jurídica são sinônimos, e não gênero e espécie respectivamente.

⁴⁵ CRUZ, Paulo Márcio; GOMES, Rogério Zuel (Coords.). **Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais**. p. 42.

Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de Direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam, diferentemente, como Princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o Direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras.⁴⁶

Para Ronald Dworkin a diferença entre regras jurídicas e Princípios jurídicos é de natureza lógica:

Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se em função da natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.⁴⁷

Desta forma, no que tange à regra, o autor estabelece que em havendo uma norma válida, se ocorrer a situação hipotética prevista na norma, ela tem que ser aplicada e a consequência jurídica tem que ocorrer. Não há como aplicar apenas parte da regra, ou a regra pela metade. Pode, entretanto, a regra ter exceções, mas estas têm que estar incluídas no bojo da regra.

Para Ronald Dworkin, conforme Ávila:

⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 37.

⁴⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 39.

As regras são aplicadas no tudo ou nada (*all-or-nothing*), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. No caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida. Os Princípios, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros Princípios ⁴⁸.

Sobre os Princípios, Ronald Dworkin institui que :

Um “Princípio” é um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.⁴⁹

Além das regras, há outras formas, nem sempre explícitas, que podem definir um caso concreto, que são os Princípios, ou seja, são padrões de intenso caráter axiológico e moral, que possuem uma dimensão de peso, o que não ocorre com as regras. Às regras aplica-se a lógica da subsunção, e aos Princípios a da ponderação.

Segundo a concepção de Ronald Dworkin, os Princípios não são propriamente normas, são padrões a serem seguidos, que nem sempre se impõem. São premissas que os juízes devem seguir quando a decisão exigir mais do que diz a regra. Com relação às regras, ele parte para o tudo ou nada, ou seja, se a regra é válida tem que ser utilizada, não se aplicando à elas a prevalência pelo peso. Os critérios a serem adotados para a opção entre regras serão hierárquico, cronológico ou de especialidade.

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*, 6ª. London: Duckworth, 1991. p.26 apud ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. p.37.

⁴⁹ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*, 6ª. London: Duckworth, 1991. p.26 apud ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. p. 36.

Em momento posterior

Com apoio em Ronald Dworkin, Jeane R.G. Pereira e Fernando D.L.L. Silva sustentam:

O positivismo jurídico, ao conceber o Direito exclusivamente como um modelo de regras, ignora uma importante dimensão do fenômeno jurídico, que consiste no papel relevante que os Princípios desempenham no sistema jurídico, e especialmente, na solução dos casos difíceis (*hard cases*).⁵⁰

Conforme o autor norte-americano Ronald Dworkin, em se tratando de Princípios: “Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”.⁵¹

Os Princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando os Princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos Princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um Princípio ou uma política particular é mais importante que a outra, frequentemente será objeto de controvérsia.⁵²

O mesmo não se aplica ao conflito de regras:

⁵⁰ PEREIRA, Jeane R.G. e SILVA Fernanda D. L. L. A Estrutura Normativa das Normas Constitucionais. Notas sobre a distinção entre Princípios e regras. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. p. 7.

⁵¹ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 42.

⁵² DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério** p. 42 – ressalte-se que o conceito de política no texto, refere-se a um tipo de padrão a ser alcançado, em geral, uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas).

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras que dão procedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero.⁵³

Com efeito, no conflito entre Princípios não há que se falar em invalidação de um em detrimento do outro. Os valores neles insertos é que serão avaliados e sopesados, pois não há se como estabelecer todas as exceções possíveis para cada Princípio. Avaliar valores não significa discricionariedade por parte do interprete, mas apenas que este tem que sopesar o peso de cada um deles. As regras, em contrário, quando colidirem, aquele que for solucionar a questão deve considerar a validade, seguindo os critérios daquele ordenamento jurídico que pode ser o critério cronológico, hierárquico ou da especialidade. Importante mencionar, entretanto, que os Princípios estabelecem os valores aos quais as demais normas devem se adequar.

Humberto Ávila esclarece que segundo o alemão e filósofo do Direito Robert Alexy: “a distinção elaborada por Dworkin não consiste numa distinção de grau, mas numa diferenciação quanto à estrutura lógica, baseada em critérios classificatórios, em vez de comparativos”.⁵⁴

Humberto Ávila traz ainda outra contribuição ao explicar que segundo Robert Alexy a distinção entre regras e Princípios:

Não pode ser baseada no modo *tudo ou nada* de aplicação proposta por Dworkin, mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: diferença quanto à colisão na medida em que os Princípios colidentes têm sua

⁵³ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério** p. 43.

⁵⁴ ALEXY, Robert “*Zum Begriff des Rechtsprinzips*”, *Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz, Rechtsstorie, Separata* 1. Berlin, Dunckler und Humblot, 1979 Apud ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. p.37

realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; *diferença quanto à obrigação que instituem*, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os Princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros Princípios colidentes”.

55

Ronald Dworkin, estabelece um modelo em que a aplicação das regras é fundamentada num critério formal, ou seja, da validade, um modelo similar ao do positivismo. Para os Princípios o critério deixa de ser formal para ser material, significando que, no caso concreto, ambos serão aplicados considerando-se questões de natureza moral.

Robert Alexy, em momento posterior, mas partindo das reflexões de Dworkin, refinou o conceito de Princípios jurídicos, estabelecendo que estes “consistem apenas em uma espécie de normas jurídicas por meio das quais são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis a vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas”.⁵⁶

No que tange às regras Alexy observa que:

Regras são normas que, em caso de realização do ato, prescrevem uma consequência jurídica definitiva, ou seja, em caso de satisfação de determinados pressupostos, ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, ou ainda autorizam a fazer algo de forma definitiva. Por isso, podem ser designadas de forma simplificada como “mandamentos definitivos”. Sua Forma característica de aplicação é a subsunção.⁵⁷

⁵⁵ ALEXY, Robert “Rechtsregeln und Rechtsprinzipien”, *Archives Rechts und Sozialphilosophie* Separata 25/20 Apud ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. p.38

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da Definição à Aplicação dos Princípios**. p.37

⁵⁷ ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. p.85

Para Robert Alexy os Princípios são “mandados de otimização”, que podem indicar uma vedação ou uma autorização. São mandados obrigatórios que não podem ser vistos apenas pelo seu caráter axiológico, sem levar em conta seu caráter deontológico, pois funcionam como um elenco de determinações objetivas.

Portanto, a diferença estabelecida pelo autor é que as regras são normas que estabelecem deveres absolutos e os Princípios, que também são normas de observância obrigatória, instituem uma obrigação à primeira vista, a ser aplicado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas.

Em se tratando de colisão entre Princípios, com apoio em Robert Alexy tem-se que:

Quando um Princípio colide com outro o juiz não apenas deixa de julgar a sua validade, mas também não pode em certo sentido, deixar de aplicar nenhum dos dois. Decidirá, após uma ponderação, a procedência de um sobre o outro, porém sem anular aquele que não foi preferido, isto é, aplicará um Princípio e não outro, deixando claro que seu juízo de preferência vincula-se às circunstâncias particulares da causa, de maneira que em outro caso posterior, diante de outras circunstâncias, aplicaria o Princípio que agora é desprezado.⁵⁸

Robert Alexy sustenta que Princípios são normas que devem ser aplicadas na maior medida possível de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas existentes. O peso do Princípio depende do caso concreto e é aplicado pela ponderação.

Percebe-se que para Robert Alexy, há uma dimensão de peso entre os Princípios, devendo prevalecer aquele que tiver maior peso, no caso concreto, sem preterir a necessária ponderação na aplicação, o que não significa eliminar do ordenamento jurídico o Princípio preterido.

⁵⁸ CIANCIARDO, Juan. Princípios e Regras: Uma Abordagem a Partir dos Critérios de Distinção. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. p. 109.

Quanto às regras:

São normas, que em caso de realização do ato, prescrevem uma consequência jurídica definitiva, ou seja, em caso de satisfação de determinados pressupostos, ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, ou ainda autorizam a fazer algo de forma definitiva. Por isso, podem ser designadas de forma simplificada como “*mandamentos definitivos*”.⁵⁹

Na solução de um caso concreto, admite o jurista, a inserção de uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou a invalidação da regra levando à conclusão de que a regra pode ser limitada em função de um Princípio. Para Robert Alexy, atrás de cada regra há um Princípio que não pode ser desconsiderado.

A teoria dos Princípios tem a mesma estrutura da teoria dos valores, a diferença é que os Princípios encontram-se situados no campo do dever-ser e os valores no âmbito do que é considerado melhor.⁶⁰

As regras, por sua vez, são mandamentos de definição, são normas que ordenam que algo seja cumprido na medida exata de suas prescrições.

Tanto para Ronald Dworkin quanto para Robert Alexy, a diferença entre Princípios e regras aparece a partir da forma de solução demandada para os casos de colisão.

Quanto ao conflito entre regras, em linhas gerais, Robert Alexy propõe que, havendo choque entre regras, há duas formas para solucionar a questão: ou se estabelece uma cláusula de exceção, ou uma deverá ser escolhida em detrimento da outra.

Jeane R. G. Pereira e Duarte Lopes Lucas da Silva esclarecem que :

As concepções de Alexy e Dworkin sobre a distinção entre Princípios e regras, [...] são bastante semelhantes.

⁵⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. p.85.

⁶⁰ José Afonso da Silva, em seu **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p.92, não estabelece diferença entre regras e Princípios.

As diferenças expressivas existentes podem ser atribuídas, talvez, ao fato das teorias terem sido formuladas em contextos jurídicos diversos, e não propriamente a questões de fundo.⁶¹

Seguindo críticas e construções científicas, a doutrina, em geral, tem se posicionado no sentido de aceitar a ponderação dos Princípios, como valores, e a interpretação das regras, como normas de cumprimento obrigatório, consagrando, desta forma, as lições de Robert Alexy e Ronald Dworkin.

1.3 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO

1.3.1 – Explicações preliminares

As questões relativas ao Direito envolvem problemas da prática humana e por isso precisam encontrar soluções compatíveis com os valores e fundamentos aceitos pela sociedade onde é aplicado, sociedade esta, que o legitima. Nesta marcha, os Princípios gerais do Direito podem ser entendidos como alicerces de todo o sistema jurídico, instrumento de base para a construção deste sistema, os quais permitem a adaptação às novas situações decorrentes da evolução da sociedade.

1.3.2 – Noções de Princípio Geral do Direito

Norberto Bobbio traz para o assunto sua observação ao estabelecer que: “Os Princípios gerais são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais”.⁶²

Certamente que a generalidade e o caráter interpretativo e integrativo do Princípios não excluem seu caráter deontológico. Sobre o assunto Paulo Bonavides, citando Crisafulli aduz que:

⁶¹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves; DA SILVA, Duarte Lopes Lucas. A Estrutura Normativa das Normas Constitucionais in: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. p.11.

⁶² BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. p.158.

Se os Princípios fossem simples diretrizes ou diretivas teóricas, far-se-ia mister, então, admitir por congruência, que, em tais hipóteses, a norma seria posta ou estabelecida pelo juiz, e não o contrário [...] por este unicamente aplicada, ao caso concreto.⁶³

Ao tratar da origem dos Princípios, preleciona Paulo Bonavides: “A juridicidade dos Princípios passa por três distintas fases: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista”.⁶⁴

Acerca da fase jusnaturalista, acrescenta Paulo Bonavides: “Aqui os Princípios habitam ainda a esfera por inteiro abstrata e sua normatividade, basicamente nula e duvidosa, contrasta com o reconhecimento de sua dimensão ético-valorativa de ideia que inspira os postulados de justiça”.⁶⁵

Os Princípios eram para o Direito natural axiomas fundados numa ideia de bem como senso comum que se sobrepunha a todo Direito positivado. Uma concepção particular de cada grupo social, definindo o justo e o injusto. Assim, o Direito Natural se impôs “não pela força da coerção material, mas pela força própria dos Princípios supremos, universais e necessários, dos quais resulta. Princípios estes inerentes à natureza do homem, havido como ser social dotado, ao mesmo tempo de vida física, de razão e de consciência”.⁶⁶

Norberto Bobbio assevera que o Direito natural:

É um ditame da justa razão destinado a mostrar que um ato é moralmente torpe ou moralmente necessário segundo seja ou não conforme à própria natureza racional do homem, e a mostrar que tal ato é, consequência disto vetado ou comandado por Deus, enquanto autor da natureza.⁶⁷

⁶³ CRISAFULLI, V. *Lezioni di Diritto Costituzionale*, apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p.252

⁶⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p.259.

⁶⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. p.158.

⁶⁶ RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**. p.74.

⁶⁷ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito**. p.20.

De acordo com Norberto Bobbio: “nasce o positivismo jurídico em fins do século XVIII”⁶⁸ e assume uma atitude científica frente ao Direito, já que ele estuda o Direito tal qual é, não tal qual deveria ser. O positivismo jurídico representa, portanto, o estudo do Direito como fato e não como valor”⁶⁹

Assim, o positivismo jurídico estabelece um novo parâmetro de valoração para a norma, qual seja:

Enquanto o jusnaturalismo sustenta que para a norma válida deve ser valorosa (justa);[...] para o juspositivista uma norma jurídica é justa pelo único fato de ser válida (isto é, de provir da autoridade legitimada pelo ordenamento jurídico para por normas.⁷⁰

A corrente positivista, rechaça a filosofia do Direito e o Direito natural, com uma “rígida confiança consagrada às leis”.⁷¹ Essa corrente doutrinária teve seu ápice no séc. XIX e vigorou até a primeira metade do séc. XX.

O positivismo por sua vez, com sua crença na soberania absoluta na lei posta, foi capaz de agasalhar regimes autoritários como o Nazismo na Alemanha e o Facismo na Itália. Somente após a Segunda Guerra mundial, já na segunda metade do século XX, com a derrota do nazi-facismo, teve início uma nova fase de resgate dos valores morais para o Direito, ou como ficou conhecida; fase pós-positivista.

Paulo Bonavides adverte que na segunda fase, a juspositivista, “os Princípios entram nos Códigos como fonte normativa subsidiária ou como “válvula de segurança” que garante o reinado absoluto da lei, e não como algo que se sobrepusesse à lei, ou lhe fosse anterior, senão que, extraídos da mesma forma ali introduzidos “para extrair sua eficácia de modo a impedir o vazio normativo”.⁷²

⁶⁸ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito. p.21.

⁶⁹ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito. p. 136.

⁷⁰ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito . p. 137

⁷¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p.260.

⁷² *Ley, Principios Generales y Constitucion: apuntes para una relectura, desde La Constitucion, della teoria de las fuentes Del Derecho, in Anuário de Derecho Civil, t. LXI, fasc.*

Para juspositivismo, “os Princípios estão dentro do Direito Positivo e, por ser este, um sistema coerente, podem ser inferidos do mesmo. Seu valor lhes vem, não por serem ditados pela razão ou por constituírem um Direito Natural ou ideal, senão por derivarem das próprias leis”.⁷³ A aplicação da lei é um ato eminentemente mecânico e por isso prescinde de qualquer tipo de interferência subjetiva.

Conforme Norberto Bobbio, os Princípios gerais do ordenamento jurídico,

Eram extraídos de um conjunto de regras que disciplinam uma certa matéria, o jurista abstrai indutivamente uma norma geral não formulada pelo legislador, mas da qual as normas singulares expressamente estabelecidas são apenas aplicações particulares.⁷⁴

Ou seja, eram extraídos do sentido dado pelo conjunto de regras e não por qualquer eventual valor que a regra trouxesse embutido.

Paulo Boanvides ressalta que: “o juspositivismo, ao fazer dos Princípios na ordem constitucional meras pautas programáticas supraleais, tem assinalado, via de regra, sua carência de normatividade, estabelecendo, portanto, a sua irrelevância jurídica”.⁷⁵

De acordo com a doutrina juspositivista, os Princípios gerais do Direito, não eram ainda considerados normas, mas fontes subsidiárias ou meras orientações retiradas e fundamentadas no próprio Direito positivo, úteis apenas na ausência de norma para o caso concreto. Assim, apesar de sua inserção no sistema jurídico, serviam para enaltecer ainda mais o caráter absoluto da lei.

Deste modo, os Princípios só poderiam ser encontrados no sistema positivo e funcionavam como postulados lógicos que inspiravam o legislador na explicitação da lei positiva, mas o juiz na hora de aplicá-los, deveria se ater ao Direito posto. Por seu caráter de subsidiariedade, possuíam

2 abr/jun. 1988, pp.484 4 485 apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 262.

⁷³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 263.

⁷⁴ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito p. 221.

⁷⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 263.

apenas função integradora. Desta corrente, faz parte o jurista e filósofo alemão Friedrich Carl Von Savigny (1779-1861).⁷⁶

Sem desmerecer o valor metodológico que o positivismo agregou à ciência do Direito, este, em sua abstração de valores, não foi suficiente para garantir o atendimento das necessidades sociais. Pois o Direito atua sobre fatos sociais, não sendo possível, para uma abordagem adequada, a desconsideração dos valores morais ou referências axiológicas que permeiam esta relação.

Segue-se então para a construção do pós-positivismo, que se delineia a partir das últimas décadas do séc. XX. Paulo Bonavides, ao abordar o assunto, assinala que: “as novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos Princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais”.⁷⁷

Essa nova matriz teórica rejeita a subsunção como única forma de aplicação das normas, por sua absoluta insuficiência, estabelecendo, a partir de então o sistema jurídico como um conjunto de regras e Princípios, no qual os Princípios servem de elo entre o Direito e a moral. Desta maneira, os Princípios assumem também um caráter normativo com força obrigatória.

É necessário mencionar que o pós-positivismo não extingue a construção teórica do positivismo, nem propõe ser com ela inconciliável. Nesse sentido Peces-Barba esclarece:

Não posso (...) compartilhar da impossibilidade de passar de um positivismo de regras a um positivismo de Princípios, destacada por Zagrebelsky no capítulo sexto de sua obra. A partir da unidade, coerência e completude, com esta leitura que fazemos, não só o positivismo não desaparece, como é a chave da explicação que permite que as normas principais possam funcionar em um sistema, e não no caos inseguro que existia no Direito pré-moderno. Dentro do sistema, e na concepção

⁷⁶ A informação sobre Savigny foi retirada da obra: MENDONÇA, Jacy de Souza. **Introdução ao Estudo do Direito**. p.122.

⁷⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 264.

positivista, com a primazia da Constituição, cabem e são integráveis esses elementos tópicos.⁷⁸

Vê-se de forma coerente a necessidade de conciliar as formulações aprendidas com o positivismo, com as propostas do pós-positivismo.

José Ricardo Cunha firma que “no pós-positivismo busca-se a superação da clássica antítese Direito Natural/Direito Positivo através da conjunção entre a força normativa e a força axiológica, o que é feito, exatamente, através dos Princípios”.⁷⁹

Assim é que tal corrente, mantendo e respeitando a importância do Direito positivo, a ele agrega conteúdo valorativo em busca de um ordenamento jurídico justo.

1.3.3 Princípios Gerais e Princípios Constitucionais.

Partindo-se da afirmação de que o Direito é fruto da convivência social, os valores inseridos nesse contexto necessariamente, permearão toda a produção jurídica.

Ademais, o Direito não é um fim em si mesmo, servindo apenas na medida em que proporciona as condições desejadas e adequadas para o relacionamento social seguro. Evidentemente que, nessa perspectiva, o Direito há de refletir as aspirações e valores que a sociedade deseja. É nesse momento, pois, que a carga axiológica da sociedade faz-se presente no Direito, especialmente no momento constituinte, ocasião em que os representantes diretos do povo irão marcar as suas normas fundamentais.⁸⁰

⁷⁸ PECES-BARBA, Martinez, Gregório. Desacurdo y acuerdos com uma obra importante, in Positivismo Jurídico e Derechos Sociales. Madri: Dykison, 1999 p.126 Apud PEREIRA, Jane Reis Gonçalves; DA SILVA, Duarte Lopes Lucas. A Estrutura Normativa das Normas Constitucionais in: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. p.6.

⁷⁹ CUNHA, José Ricardo. Sistema Aberto de Princípios na Ordem Jurídica e na Metódica Constitucional in PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. p.36.

⁸⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 304

Certamente que os Princípios gerais traduzem e concretizam os valores essenciais, postulados básicos de uma comunidade, e irão dar fundamento à toda estrutura do ordenamento jurídico. Hoje, entretanto, não mais se limitam apenas a orientar a elaboração legislativa ou como meros guias do pensamento jurídico. Apresentam uma segunda função, qual seja, de norma jurídica de observância obrigatória.

Os Princípios gerais do Direito são mandamentos que resgatam os valores do Direito natural, e embora muitas vezes não sejam explícitos, compõem o ordenamento jurídico dando-lhe uma estrutura, estabelecendo um elo de conexão entre o Direito e a moral, orientando a aplicação do próprio Direito e exigindo certas posturas na sociedade em que eles se aplicam.

Para Miguel Reale os Princípios gerais do Direito :

São enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do Direito quanto o da sua atualização prática.⁸¹

Cumprе mencionar, com base em Miguel Reale⁸², que a primeira função dos Princípios gerais é servir de elemento de integração do Direito, ou seja, preencher as lacunas da lei. Entretanto, não se pode olvidar outra importante função, qual seja, a de servir de alicerce para o edifício jurídico.

Ao tratar da função dos Princípios Paulo Bonavides traz a posição de Alberto Trabuchi, para quem os Princípios possuem também tripla função: “fundamentadora, interpretativa e supletória em relação às demais fontes”.⁸³

Paulo Bonavides acrescenta que no Direito contemporâneo, os Princípios têm ainda, a função normativa:

⁸¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 303.

⁸² REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p. 315.

⁸³ TRABUCCHI, Alberto. *Istituzioni di Diritto Civile*. Pádua, 1981. p. 54. apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 265.

É na idade do pós positivismo que tanto a doutrina do Direito Natural como a do velho positivismo ortodoxo vêm abaixo, sofrendo golpes profundos e crítica lacerante, provenientes de uma reação intelectual implacável, capitaneada sobretudo por Dworkin, jurista de Haward. Sua obra tem valiosamente contribuído para traçar e caracterizar o ângulo novo de normatividade definitiva reconhecida aos Princípios.⁸⁴

É que Ronald Dworkin, em sua teoria, defende que os Princípios, assim como a regra jurídica, são capazes de impor obrigações legais.

Sublinhe-se a propósito a contribuição de Joaquim José Gomes Canotilho para o tema ao tratar da função normogenética dos Princípios: “natureza normogenética: os Princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante”.⁸⁵

O autor português segue mencionando outra função essencial dos Princípios: “os Princípios têm uma função normogenética e uma função sistêmica: são o fundamento de regras jurídicas e têm uma idoneidade irradiante que lhes permite “liga” ou cimentar objetivamente todo o sistema constitucional.”⁸⁶

Como função normogenética, tem-se os Princípios como base e fundamento de todo o ordenamento jurídico, de observância obrigatória inclusive no que pertine à elaboração das regras. Quanto à função sistêmica, estes funcionam como elo de ligação e coerência de todas as demais normas que compõem o ordenamento jurídico.

Importante mencionar que a partir da segunda metade do século XX, os Princípios deixam de ter caráter meramente complementar para ter sua força normativa reconhecida.

Paulo Bonavides observa que:

⁸⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 265.

⁸⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p.1161.

⁸⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p.1163.

o ponto central da grande transformação por que passam os Princípios reside em rigor, no caráter e no lugar de sua normatividade, depois que esta, inconcussamente proclamada e reconhecida pela doutrina mais moderna, salta dos Códigos, onde Princípios eram fontes de mero teor supletório, para as Constituições, onde em nossos dias se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de Princípios constitucionais.⁸⁷

Segundo este jurista, a partir do momento da constitucionalização dos Princípios, os quais foram inicialmente inseridos nos Códigos, e do reconhecimento de que a Constituição existe como a lei maior, como base e fundamento para todo o ordenamento jurídico, onde se agasalham todos os valores básicos de uma sociedade, não há mais que se estabelecer distinção entre Princípios gerais e Princípios constitucionais.

Conquanto, reconhecendo a existência de corrente contrária, Marcello Citola corrobora com o entendimento de Paulo Bonavides e argumenta que: “não existe nenhuma diferença substancial entre os Princípios gerais e os princípios constitucionais”.⁸⁸

Marcello Citola aduz que: “pode-se dizer que os Princípios gerais de Direito, quando penetram na Constituição, se transformam em Princípios constitucionais”.⁸⁹

Sobre o assunto, Paulo Bonavides arremata:

Em resumo, a teoria dos Princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos Princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga

⁸⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 291.

⁸⁸ CIOTOLA, Marcello. Princípios Gerais de Direito e Princípios Constitucionais in: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. p.63.

⁸⁹ REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 301 Apud CIOTOLA, Marcello. Princípios Gerais de Direito e Princípios Constitucionais in: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988** p.64.

inserção no códigos) para a órbita juspublicista (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica dos Princípios e normas; o deslocamento dos Princípios da esfera jusfilosófica para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e Princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos Princípios.⁹⁰

⁹⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. p. 294.

Capítulo 2

2 SEGURANÇA JURÍDICA**2.1 UMA ABORDAGEM INICIAL**

O homem é um ser social que possui necessidades que o diferenciam dos demais seres e como um ser social, precisa de harmonia e segurança nas suas relações. Assim, se organiza no intuito de desenvolver mecanismos que assegurem a sua própria existência e a da sociedade na qual ele se encontra inserido, em consequência disso surge a figura do Estado.

A diversidade de interesses individuais contrastantes na sociedade impele a existência de uma força superior capaz de superar os desequilíbrios daí surgidos. Nesse passo, o Direito apresenta-se como um instrumento necessário a possibilitar a convivência social, impondo regras de manutenção da paz entre os integrantes e meios que assegurem seu cumprimento.

Nos dizeres Lendro Paulsen :

O Direito, como instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a afirmação da segurança. A segurança constitui, assim, traço imanente ao Direito, tanto nas relações entre os indivíduos como nas destes com o Estado.⁹¹

A segurança conferida pelo Direito busca concretizar a exigência de estabilidade nas relações sociais. O Direito certamente perderia sua razão de ser se não houvesse a segurança e esta possui, atualmente, uma dimensão ampla. Exige a observância simultânea de vários princípios dentre os quais a Legalidade que hoje envolve conceitos mais complexos, como por exemplo, a confiança, ou seja, a necessidade de que haja fé por parte do cidadão, naqueles que detém a competência para instituir as normas que

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. p.22.

regularão as condutas sociais.

Joaquim José Gomes Canotilho explica que :

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os Princípios da Segurança Jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.⁹²

A segurança jurídica traz para o homem a tranquilidade essencial para que este mantenha sua vida em equilíbrio, ciente de que as relações sociais, embora tenham causa e efeito, estarão agasalhadas em um manto de razoável previsibilidade.

Para Pedro Leonardo Summers Caymmi “a obtenção da segurança, então, é um fim tão essencial a qualquer Estado, sejam quais forem seus objetivos e finalidades contingentes, estes, sempre expressarão, em alguma medida, uma necessidade de segurança.”⁹³

Referente à ideia de segurança, prossegue Caymmi:

Se torna ainda mais relevante quando ocorre a constituição do padrão organizacional conhecido como “Estado de Direito”, pela superação do anterior “Estado de Poder”. A ideia de Estado com uma atuação subordinada aos comandos emanados de si mesmo, surge historicamente pela negação do modelo de Estado Absoluto, em que “prevalecia a chamada Razão do Estado sobre os Direitos e liberdades do cidadão.”⁹⁴

Helena Taveira Torres, aduz que hoje:

O Direito a um ordenamento jurídico seguro decorre do Direito à *certeza*, à *igualdade*, à *justiça*, à *confiança* e a todo o sistema de Direitos fundamentais, e não de um

⁹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 257.

⁹³ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 35.

⁹⁴ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 35

postulado formal de “Direito ao Estado de Direito”, como aos tempos do legalismo.⁹⁵

Assim, no Estado Democrático de Direito, com o reconhecimento e positivação dos Direitos e garantias fundamentais, ou constitucionalismo de Direitos, relevante e fundamental é o respeito aos bens ali assegurados como forma de atendimento ao interesse da sociedade, razão principal da existência da instituição estatal.

2.2. BREVE DIGRESSÃO HISTÓRICA

Faz-se necessário, neste momento, para um melhor entendimento do tema proposto neste estudo, uma sucinta digressão histórica acerca da Segurança Jurídica.

Sobre a importância do conhecimento dos fatos pretéritos, com base em Miguel Reale, tem-se que:

A compreensão do Direito situa-se não no historicismo absoluto, que reduz tudo às determinantes da história, encerrando o futuro na pré-moldagem dos fatos pretéritos, mas de um historicismo aberto, que leva em conta o fator decisivo do ineditismo da liberdade, como componente do futuro, para vivência do presente e diagnóstico do passado. A essa luz, não se poderá compreender qualquer um dos momentos da experiência ética ou jurídica, sem uma referência ao fato fundamental da objetivação histórica.⁹⁶

Assim, para que não se repitam os erros do passado, e para se pensar na construção de um Direito mais seguro e justo, é necessário conhecer-se os caminhos por ele percorridos. Aliado a isso, um breve exame da evolução do Direito, é necessária para entender-se as alterações ocorridas na seara tributária ao longo dos tempos.

⁹⁵TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p.

⁹⁶ REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito** p.83.

2.2.1 A Segurança Jurídica e o Absolutismo

O ideal de Segurança Jurídica, assim como a expectativa de certeza das leis aplicáveis, tem sido um fim perseguido durante toda a formação histórica do Estado. Assim, se o Absolutismo do século XV, “serviu aos interesses da burguesia em ascensão, pois atendia à sua necessidade de segurança e previsibilidade conferida pelo Estado, aos poucos, essa aliança estratégica entre burgueses e realeza [...] vai se esmaecendo”⁹⁷ em função dos novos contornos dados pela construção do Estado Liberal e da afirmação da igualdade formal ante ao absolutismo reinante.

A primeira concepção de Estado Absolutista, com a autoridade única e poder absolutamente centralizado na pessoa do monarca, de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, “é encontrada na obra de Maquiavel (O Príncipe), onde a ideia de segurança é extraída da proteção que o Estado oferece aos particulares contra a desordem que fere a sociedade inteira”.⁹⁸

No Estado centralizado construído no Absolutismo ou Antigo Regime, como ficou conhecido, a segurança era representada pelo abrigo que só o Estado, de poder absoluto e por estar acima das individualidades, era capaz de proporcionar aos cidadãos. Estado este supostamente capaz de frear o individualismo e egoísmo dos homens que, na ausência de um soberano, seriam incapazes de se comportar adequadamente.

Embora já houvesse posituação do Direito, corporificado nos decretos, estatutos etc., não havia um ordenamento jurídico aos moldes do que se conhece atualmente: “prevalecia a dispersão das fontes do direito, as quais concorriam entre si, como igreja, príncipes, cidades-estado, corporações [...].Com isso, os direitos e a segurança dos indivíduos eram sobremodo tênues”⁹⁹

O italiano Nicolau Maquiavel (1469-1527), retrata a questão da conquista do poder e de sua manutenção através de manipulações

⁹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 13.

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 12.

⁹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. p. 129.

de todos os tipos. Não prega a crueldade, mas aceita-a, “é preciso observar que, ao tomar um Estado, o conquistador deve definir todas as crueldades que necessitará cometer e praticá-las de uma só vez, evitando ter de repeti-las a cada dia; assim tranquilizará o povo, ao não renová-las seduzindo-o depois com benefícios”.¹⁰⁰ Assim, a crueldade do príncipe, se bem praticada, mantém seu poder e com ele o Estado.

Desta forma, príncipe e Estado se confundiam, sendo o poder do primeiro coberto pelo manto da supremacia e suas ordens assumiam uma feição de lei.

Conforme Heleno Taveira Torres,

Ao longo dos séculos XVI e XVII a doutrina dos fins do Estado vê-se aprimorada, como forma de expressar as funções do príncipe, que seria zelar pelo bem comum e pela paz de todos, com direitos de supremacia [...] . Nesse contexto, a idéia de “bem geral” assume uma larga importância, como justificativa da ação do poder do príncipe, inclusive em matéria fiscal. [...]. Assim, bastaria a alegação de que o destino seria o “atendimento do bem comum” para que todo o patrimônio, riqueza ou trabalho pudesse vir assumido pelo príncipe, em detrimento dos seus súditos.¹⁰¹

Heleno Taveira Torres esclarece que “o absolutismo foi o momento de glória do Estado patrimonial, cuja opressão fiscal desse modelo de completa insegurança Jurídica levou a diversas revoluções como a francesa”¹⁰²

A tributação ocorria de forma discricionária com base no poder absoluto do príncipe. Em verdade, a idéia de opressão se espalha para todas as áreas, num Estado no qual a soberania se concentra em uma única pessoa, que poderia dizer o Direito revogando-o ou modificando-o ao seu alvedrio e cujos poderes não encontram quaisquer limites.

¹⁰⁰ CLARET, Martin. **O Príncipe**. p. 55.

¹⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. p. 131.

¹⁰² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. p. 166

2.2.2 A Segurança Jurídica e o Liberalismo

Os ideais absolutistas foram úteis durante um certo tempo por atenderem aos interesses da burguesia que para combater os privilégios da nobreza, se uniu à realeza . Ocorre que, posteriormente, a sociedade burguesa, inconformada com o absolutismo monárquico e as injustiças decorrentes deste regime, decidiu alçar novos vãos, estabelecendo novos parâmetros baseados na liberdade e no respeito à propriedade privada. A passagem do Estado Absolutista para o Estado Liberal dá-se “com a Revolução Francesa”¹⁰³.

Marcelo Vicente de Alkmim Pimenta esclarece que um dos efeitos da Revolução Francesa de 1789, foi a substituição do Estado Absoluto pelo Estado Liberal e que o formato deste novo modelo de Estado:

Se baseou em grande parte, no pensamento de Montesquieu, publicado na obra “Do espírito das Leis”, segundo o qual, as três funções do Estado – para garantir as liberdades e demais Direitos individuais – só poderiam ser exercidas por pessoas distintas umas das outras, e com total independência entre si. Era a teoria da separação dos poderes, ou tripartição do poder.¹⁰⁴

A Separação dos Poderes seria a única maneira de garantir-se a liberdade e essencial para definir de forma clara a função de cada um deles a fim de evitar a manutenção do poder absoluto nas mãos do monarca com ocorrido no Absolutismo. Ao Estado passou a ser lícito atuar sob três aspectos: manutenção da paz em nível de política externa, pois desta forma poderia direcionar sua atenção para as atividades econômicas desenvolvidas internamente; manutenção da ordem no que diz respeito à política interna, para evitar qualquer descumprimento das leis estabelecidas pelo Parlamento; e finalmente, da segurança nas relações econômicas, assegurando o respeito à propriedade privada e aos contratos, exatamente

¹⁰³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p. 136.

¹⁰⁴ PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmim. **Teoria Geral da Constituição.** p.49.

como previsto nos textos legais, punindo o infrator no caso de descumprimento.¹⁰⁵

Heleno Taveira Torres revela que :

Nos períodos antecedentes ao Estado Moderno, e especialmente ao longo das fases de intensos conflitos, como foram os séculos XVI e XVII, a finalidade principal do Estado consistia em garantir a vida e a propriedade, cabendo-lhe impor a lei e a ordem; qualquer outra coisa – como conquistar o consentimento dos cidadãos e assegurar seus Direitos – seria considerada objetivo secundário.¹⁰⁶

O movimento liberal se fortalecia, estabelecendo novos parâmetros que gravitam em torno da liberdade e da abstenção do Estado na esfera privada.

Os Princípios foram positivados, e o positivismo se estabelece em desprezo ao jusnaturalismo. A burguesia não precisava mais buscar a satisfação dos seus interesses nos valores, pois estes já haviam sido positivados pelo ordenamento liberal, cujo “maior exemplo é o Código Civil de Napoleão de 1804.[...] a consagração do Estado Democrático de Direito ou Estado Liberal de Direito”.¹⁰⁷

O positivismo surge como forma de solução para o liberalismo e domina parte da cultura europeia até a Primeira Guerra Mundial.

A nova doutrina traz uma espécie de culto absoluto ao texto legal, estabelecendo uma ruptura entre o Direito e a Moral, reduzindo a realidade ao formalismo estéril da norma, ao que Norberto Bobbio chama de

teoria da obediência. Sobre este ponto não se podem fazer generalizações fáceis. Contudo, há um conjunto de posições no âmbito do positivismo jurídico que encabeça

¹⁰⁵ O texto foi elaborado com base na leitura de SCAFF, Fernando F. Quando as medidas provisórias se transformam em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. p. 566.

¹⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. p. 161.

¹⁰⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (Legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 16.

a teoria da obediência absoluta da lei enquanto tal, teoria sintetizada no aforismo: *Gesets ist Gesets* (lei é lei) ¹⁰⁸

A Segurança Jurídica passa a ter como fundamento a existência e o respeito à integralidade do texto legal, o que, logo se descobriria, não perdura para sempre.

Para Miguel Reale “a lei exsurgiu a plano tão alto que passou a ser como que a única fonte de Direito [...] Há duas verdades paralelas: o Direito Positivo é a lei; e uma outra: o problema da Ciência do Direito resolveu-se de certa maneira, no problema da melhor interpretação da lei”. ¹⁰⁹

Foi neste contexto que a interpretação da lei passou a ser objeto de estudo. Assim, durante o século XIX, nasceu o movimento chamado de “Escola da Exegese”, cujo lema, conforme Reale, “o jurista cumpria o seu dever primordial de aplicador da lei, de conformidade com a intenção original do legislador”¹¹⁰. Assim, o sistema jurídico já seria auto-suficiente e a única consideração a levar-se em conta seria a intenção do legislador.

Nos dizeres de José Afonso da Silva, tem-se de forma esclarecedora que:

O Estado de Direito era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram: (a) submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) divisão de poderes, que separe de forma independente e harmônica os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos particulares; (c) enunciado e

¹⁰⁸ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: lições de filosofia do direito. p. 133.

¹⁰⁹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p 95.

¹¹⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. p.95.

garantia dos Direitos individuais. Essas exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de Direito.¹¹¹

A ideia básica de implantação de um Estado de Direito era, na verdade, uma manifestação da burguesia do século XVIII, em oposição ao absolutismo então vigente que resultou, já no início do século XIX, numa nova estrutura estatal, que passava a sujeitar-se ao império da lei, isto é, ao conjunto normativo por ele editado com o intento de efetivar a democracia.

José Afonso da Silva adverte que “Houve, porém, concepções deformadoras do conceito de Estado de Direito, pois é perceptível que seu significado depende da própria ideia que se tem do Direito”.¹¹²

O positivismo jurídico, corolário do Estado Liberal¹¹³ ou Estado Liberal de Direito, se fortalece com o objetivo de estabelecer formas de controle do poder público e clareza na definição das possibilidades de movimentação do poder econômico.

A burguesia, detentora do poder econômico, precisava reduzir a intervenção do Estado no seu campo de atuação, mas precisava de um Estado que, sob os ditames da lei, fosse capaz de prover a proteção da liberdade e da propriedade.

O liberalismo alcançou as mais variadas estruturas sociais, pois foi um movimento amplo que envolveu valores sociais, econômicos e políticos. No que tange à área econômica, havia a constante necessidade de um afastamento da intervenção estatal, com vistas a desenvolver o progresso de uma economia livre de mercado, com o sistema capitalista, no que a corrente liberal, alcançou seu intento plenamente.

José Joaquim Gomes Canotilho observa que:

¹¹¹ SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24 ed. São Paulo: RT, 2005. p.113.

¹¹² SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** p. 113.

¹¹³ Há autores que não estabelecem uma distinção de nomenclatura entre Estado de Direito e Estado Liberal, como é o caso de Sergio Cademartori em sua obra Estado de Direito e Legitimidade- Uma abordagem garantista. 2 ed.Campinas, SP: Millenium Editora, 2006 p. 15, ao estabelecer que a crise do Estado de Direito em sua versão legislativa ou liberal é que determina a aparição do modelo constitucional de Estado encontra-se diretamente vinculada à crise da lei como mecanismo de regulação social no Estado liberal.

A economia capitalista necessita de Segurança Jurídica e a segurança não estava garantida no Estado Absoluto, dadas as freqüentes intervenções do príncipe na esfera jurídico-patrimonial dos súditos e o Direito discricionário do mesmo príncipe quanto à alteração e revogação das leis. Ora, toda a construção constitucional liberal tem em vista a certeza do Direito. O laço que liga ou vincula às leis gerais as funções estaduais protege o sistema da liberdade codificada do Direito português e a economia de mercado.¹¹⁴

A Segurança Jurídica encontrava sua base fundamental na previsibilidade fornecida pela norma positivada que assegurava ao cidadão a possibilidade de antecipar o desenrolar das relações sociais; fossem elas envolvendo apenas particulares ou o Estado, aliada à separação de poderes e à limitação na atuação do interprete à vontade do legislador, sem interferências de valores pré-estabelecidos ou preocupação com o justo ou injusto. A lei era a única referência capaz de evitar decisões arbitrárias, aos moldes do que ocorrera no período absolutista.

Para Pedro Leonardo Summers Caymme, “Percebe-se, de logo, que as necessidades essenciais do Estado Liberal podem ser resumidas no anseio de maior segurança do Direito, e a resposta a essa demanda, neste momento, é o modelo positivista”.¹¹⁵

Na seara tributária, o positivismo formalista, tão importante para os ideais liberais, consolida a Segurança Jurídica do contribuinte, a partir da “consagração do Princípio da Legalidade tributária”.¹¹⁶

Heleno Taveira Torres sublinha que:

Ao tempo do absolutismo, os Tributos prosperaram como manifestação da *soberania* do Estado e eram arrecadados em virtude do status e do poder personalíssimo do príncipe exercido sobre os súditos,

¹¹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 109.

¹¹⁵ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e tipicidade Tributária**. p. 69.

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 18.

exigidos em decorrência de algum benefício auferido ou não, mas sempre com base na simples “razão de Estado”. Com o surgimento do Estado de Direito, a Legalidade da tributação afasta a tributação de exações *ad hominem*, uma vez que os comandos tributários passam a depender do autoconsentimento. Essa construção jurídica dinâmica, longe de ser algo meramente formalista, constitui-se como uma garantia de isonomia de todos em face as tributação e de justiça tributária, sem apelos a qualquer vontade superior externa ao Estado.¹¹⁷

Como a propriedade e a liberdade do cidadão, precisavam ser protegidas contra o poder real, especialmente no que tange à exigência de Tributos, o Princípio da Legalidade robusteceu o valor segurança, pois representaria o “auto consentimento da tributação, por meio dos representantes do povo no parlamento”.¹¹⁸

O discurso do positivismo formalista irradiou suas influências para boa parte da doutrina tributarista do início do século XX. De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, “o exemplo mais representativo do formalismo positivista na doutrina tributária no Brasil, é a teoria da tipicidade fechada, desenvolvida por Alberto Xavier”.¹¹⁹

Assim, é atribuída à corrente positivista a exigência, na seara tributária, da subsunção do fato à norma ou tipicidade fechada,¹²⁰ opondo-se à interpretação feita através de convicções políticas ou religiosas ou quaisquer conteúdos valorativos do intérprete, numa total neutralidade axiológica, pois valores, por serem considerados subjetivos desaguavam na insegurança e por isso, deveriam ser deixados para estudo das demais ciências.

¹¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**.p. 167.

¹¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 18.

¹¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 18.

¹²⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 18.

O positivismo, reducionista, gerou um Direito engessado ao comando normativo, sem preocupação com seu conteúdo ou seus fins, mas plenamente adaptado aos moldes do Estado Liberal, cujo dever se limitava a defender os Direitos e liberdades individuais, desprezando as questões sociais.

Caymme revela a uniformidade do objeto do positivismo e cita Norberto Bobbio que esclarece melhor a questão, explicando que “o Positivismo jurídico adota uma concepção não valorativa do Direito, se recusando a formular juízos de valor, tais como ‘justo’, ou ‘injusto’”.¹²¹

No que diz respeito à forma de interpretação, Norberto Bobbio assevera que: “o Positivismo Jurídico sustenta a teoria da interpretação mecanicista, que na atividade do jurista faz prevalecer o elemento declarativo sobre o produtivo ou criativo do Direito”.¹²²

Afirma Pedro Leonardo Summers Caymmi que,
A interpretação é considerada claramente um processo **reprodutivo**, em que o intérprete simplesmente “traz a tona” o sentido que estava “oculto” no “interior” do objeto. Nega-se qualquer atividade criadora ao intérprete, que irá apenas “desvendar” o sentido do Direito, tal como ele foi “posto” nos textos jurídicos.¹²³

A Segurança Jurídica e seus postulados encontraram terreno fértil no modelo positivista, que ao pregar a absoluta observância ao texto normativo e à soberania do Direito, trouxe para o cidadão um sentimento de previsibilidade, estabilidade e certeza do conteúdo exato da norma, antecipando o conhecimento das conseqüências pelos atos praticados, além de impor limites à atuação estatal.

Ocorre que esse apelo exagerado por segurança, terminou por relegar a um segundo plano a importância do valor justiça, sem sequer tentar adequá-lo aos novos padrões. Neste sentido, Pedro Leonardo Summers Caymmi esclarece que “o positivismo não adota como critério identificador do jurídico ‘aquilo que é justo’ pelo subjetivismo e incertezas

¹²¹ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 70.

¹²² CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 70.

¹²³ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 71.

provenientes da multiplicidade de concepções da justiça”¹²⁴. O Direito é apresentado aos dominados como o único modelo de segurança, que estabelece a prevalência de uma legislação liberal individualista que desajusta a lei escrita da realidade social, desconsiderando os valores e interesses da sociedade, mas capaz de servir à manutenção dos velhos dogmas. O legalismo expulsa a justiça.

A Segurança Jurídica, no Estado Liberal, decorria basicamente de um Direito Positivo (geral e abstrato), que mantinha o Estado omissivo, mas era capaz de assegurar a ampla liberdade dos indivíduos, o que levou a consequências desastrosas como o egoísmo decorrente de um regime capitalista desumano capaz de promover enormes e crescentes desigualdades sociais.

Como observa Paulo Márcio Cruz,

A esfera pública separou-se radicalmente da privada, e o público passou a subordinar-se ao privado, com os poderes públicos transformados em meros protetores dos pactos privados, exercendo funções exclusivamente de polícia para que fossem cumpridas as leis.¹²⁵

A corrente liberal pregava que o homem livre poderia dispor, sem qualquer interferência estatal, tanto dos seus bens quanto do trabalho que viesse a executar.

O que se queria separar definitivamente era o público do privado, reduzindo ao mínimo a intervenção do Estado na vida de cada indivíduo, pois a concretização da liberdade exige quase a ausência do Estado nas atividades privadas.

Caymmi explica que a segurança, neste período, aparece como segurança na norma jurídica, significando:

A construção, mediante uma linguagem “segura”, do modelo de prescrição de condutas, ou seja, de acordo

¹²⁴ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 73.

¹²⁵ CRUZ, Paulo Márcio. **Política, Poder, Ideologia e Estado Contemporâneo**. p.103.

com uma série de requisitos formais relacionados com a norma jurídica em si mesma.¹²⁶

A linguagem utilizada na elaboração da norma deveria ser a mais clara possível, no intuito de garantir o conhecimento antecipado dos fatos qualificados como jurídicos e suas consequências.

O Direito à vida à liberdade e à propriedade foram reconhecidos como instrumentos de proteção do indivíduo contra o arbítrio do Estado, e classificados como Direitos negativos, por funcionarem como barreiras limitadoras do poder estatal.

Ocorre que o valor segurança, no positivismo, se sobrepõe ao valor justiça que será afastado sempre que a justiça se apresente como um risco à obtenção da segurança, pois o legislador havia optado pela aplicação segura da norma positivada e não pela aplicação da norma justa.

O modelo Liberal, em seus vários matizes, com a excessiva valorização da norma escrita, terminou deflagrando alguns efeitos inesperados. Muitas vezes, a lei acabava por servir de instrumento ao próprio poder político, resultando em absolutismo, gerando, por óbvio, conflitos entre os valores inseparáveis do Direito: Justiça e Segurança. Este certamente é um dos principais motivos que levou ao reconhecimento da insuficiência do modelo positivista na regulação das relações sociais.

As críticas ao liberalismo resultam da constatação de que o liberalismo, ao construir um Estado de Direito sobre bases normativas estéreis, resultou em normas obsoletas insuficientes para atender aos desafios sociais e imperativos econômicos configurativos de uma nova dimensão da sociedade, pois não trouxera o equilíbrio prometido, ao contrário, instaurara uma ordem injusta e imoral.

A crise do modelo positivista levou à sua rejeição e à tentativa de adoção de modelos mais conectados à realidade e que permitissem a inserção dos valores inseridos no conceito de justiça. Desta forma, a corrente liberal vai perdendo espaço para um novo modelo de Estado.

¹²⁶ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**.p. 75.

2.2.3 A Segurança Jurídica e o Estado Social

Evidenciada a debilidade do Estado Liberal, surge no início do século XX Estado Social de Direito, com o objetivo de corrigir as deformações geradas pelo Estado neutro e individualista, mas que também não logrou os resultados esperados com suas teorias.

No Estado Liberal a Constituição se limitava a disciplinar o poder do Estado, e os Direitos individuais (Direitos civis e políticos) em uma sociedade de indivíduos e não de uma coletividade. O Estado Social saiu da esfera individual, para regular uma esfera mais ampla, a sociedade, incorporando os Direitos sociais para além dos Direitos civis.

José Afonso da Silva observa que,

Mas ainda é insuficiente a concepção do Estado Social de Direito, ainda que, como *Estado Material de Direito*, revele um tipo de Estado que tende a criar uma situação de bem-estar geral que garanta o desenvolvimento da pessoa humana. Sua ambigüidade, porém, é manifesta. Primeiro, porque a palavra social está sujeita a várias interpretações.¹²⁷

Ainda conforme José Afonso da Silva tem-se que a primeira tentativa de corrigir as distorções advindas da utilização do Direito como um elemento puramente formal e abstrato, com leis gerais, sem base material que se realize na vida concreta, foi a construção do Estado Social de Direito, “que, no entanto, não foi capaz de assegurar a justiça social, nem a autêntica participação democrática do povo no processo político”.¹²⁸

Na segunda metade do século XIX, o capitalismo fruto do liberalismo econômico, se estabelece como sistema econômico vigente. Nesse contexto histórico, a classe operária, utilizada como instrumento essencial ao desenvolvimento do capitalismo e submetida a condições subumanas de trabalho, começa a se reunir para exigir do Estado mais do que, simples leis positivadas.

¹²⁷ SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. p. 116.

¹²⁸ SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. p. 118.

É nesse cenário que o Estado se vê obrigado a adotar uma postura mais interventiva passando a denominar-se Estado Social ou Estado do Bem-Estar Social “marcado pela busca da Justiça Social e da igualdade material, a partir de prestações estatais para os cidadãos. Substitui-se então a ideia de Segurança Jurídica por seguridade social”.¹²⁹

Conforme Ricardo Lobo Torres a transição do Estado Liberal para o Estado Social, ou Estado Social Fiscal ocorre no século XX (1919-1989).¹³⁰

Neste novo modelo, as funções do Estado se ampliaram, exigindo ações positivas. Inicia-se uma intervenção social maior no sentido de garantir aos cidadãos saúde, educação, habitação e especialmente os serviços prestados na esfera da previdência social, o que terminou por gerar um aumento significativo dos gastos públicos. “Foi marcante a expansão das necessidades de receitas tributárias para a cobertura dos inúmeros custos financeiros com direitos sociais”.¹³¹

A Segurança Jurídica decorrente da obediência cega à lei escrita fosse ela justa ou não, passa a ter um peso menor diante da importância da justiça social. São, preponderantemente, as prestações positivas por parte do Estado, que informam o conceito da Segurança Jurídica. “A Segurança social (= seguridade social) é forma de garantia contra os riscos sociais (velhice, invalidez, desemprego, etc.) exibindo o *status positivus socialis*”.¹³²

Heleno Taveira Torres esclarece que, “o ‘social’ do Estado é só um fenômeno político relevante por meio do qual o Estado realizaria fins de bem-estar e de expansão de benefícios”.¹³³

Ainda conforme Heleno Taveira Torres “O Estado Constitucional de Direito, fundado na livre iniciativa e na propriedade privada,

¹²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 19.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol II p. 79.

¹³¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. p. 169

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. Segurança Jurídica e as Limitações constitucionais ao Poder de Tributar. in FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. p.436.

¹³³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. p. 125.

obriga-se a sustentar-se mediante impostos.”¹³⁴

A Alemanha, berço do positivismo economicista, ao sobrepor a ideia de justiça social à Legalidade, termina manipulando as normas em total desrespeito aos interesses e Direitos da sociedade, abrindo espaço para atitudes totalitárias típicas do regime hitlerista, admitindo, por exemplo, leis raciais que estabeleciam uma tributação muito mais elevada para os judeus.¹³⁵

Marciano Buffon esclarece que “no Estado Liberal, bastava garantir a paz social dos indivíduos livres e iguais para que seu papel restasse cumprido; já para o modelo do Bem-Estar, cabe ao Estado uma intervenção efetiva em diversos setores econômicos, sociais e culturais”.¹³⁶

A ideia de liberdade foi aprimorada no Estado Social. Não bastava ao cidadão ter a liberdade formalmente assegurada, era necessário que o Estado assegurasse os mecanismos necessários para que o indivíduo pudesse exercê-la. Assim, de nada adiantaria a liberdade de expressão, para quem não tivesse acesso ao conhecimento, à educação, à saúde, à habitação e a uma renda mínima. O Estado Social tinha o dever de concretizar os Direitos sociais básicos.

Certamente que nos vários países onde o modelo esteve presente, houve diferentes níveis de intervenção/ proteção estatal.

A justiça passou a ter um viés social, tendo como parâmetro e fundamento essencial a materialização das prestações estatais, que exigem enormes gastos públicos.

No cenário tributário, o esforço arrecadatório para financiar o agigantamento das despesas públicas levava o pendulo hermenêutico a confundir justiça fiscal com interesse da arrecadação tributária. Afinada com a melodia fiscalista, soavam os acordes da progressividade em nome da distribuição de rendas e dos incentivos fiscais setoriais como trampolim para o desenvolvimento

¹³⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p. 169.

¹³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 22.

¹³⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana.** p.26.

econômico¹³⁷.

Vale observar que, ao longo dos tempos, nem sempre o aumento do gasto estatal, esteve absolutamente vinculado ao atendimento dos interesses do cidadão.

Marciano Buffon anota que o gasto público não significou apenas a atuação do Estado voltada aos mais necessitados, “ao contrário, constata-se que a atuação do Estado, pelo menos no que tange a gama de recursos empregada, esteve paradoxalmente, a serviço do capital ou do que se convencionou denominar de “elites dominantes”.¹³⁸

Quanto mais o Estado de Bem Estar Social se aprofundava, mais aumentavam seus problemas estruturais, decorrentes das crescentes demandas.

A segurança existente anteriormente fica abalada, em função do que se convencionou chamar de sociedade de risco. Ou seja, o Estado passa a ser cada vez mais exigido em virtude das necessidades da população que decorrem de circunstâncias imprevisíveis resultantes do processo de modernização.

Na década de 80, de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, “Estados Unidos e Inglaterra, promovem o sepultamento do *Welfare State*, limitando as prestações sociais.”¹³⁹

Ricardo Lobo Torres explica que :

Os saudosistas do Estado-Providência é que ainda defendem a assimilação do conceito segurança social pelo de Segurança Jurídica. Partem da consideração de que o Estado tem responsabilidade objetiva pelos riscos sociais, que seriam cobertos todos pela arrecadação de impostos. Confundem os Direitos de liberdade com os Direitos de justiça.¹⁴⁰

¹³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) . p. 22.

¹³⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**. p.28.

¹³⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 23.

¹⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. p. 176.

Torres duz ainda que :

Idéias semelhantes sensibilizaram a CF 88, que diluiu a parafiscalidade na fiscalidade, criando um grande sistema de seguridade (art.195) financiando por contribuições sociais pagas pelos que não usufruem das prestações estatais (as empresas) e, que no fundo constituem autênticos impostos com destinação especial. Houve a simbiose entre segurança dos Direitos fundamentais financiada pelos impostos e a seguridade social suportada pelos impostos com destinação especial (contribuições sobre o lucro, o faturamento e as transações financeiras), que incluiu a justiça parafiscal na justiça fiscal, tudo criou um utópico sistema universal e gratuito de saúde e um precário sistema previdenciário, ambos em crise financeira permanente.¹⁴¹

Com a crise do modelo social, delineia-se um novo modelo de Estado. Assim, nasce o pós-positivismo, ou Estado pós-social, entre tantas outras nomenclaturas usadas para designar os nossos dias:

Com os novos parâmetros traçados pela passagem do Estado Social para o Estado Democrático de Direito a Segurança Jurídica vinculou-se aos interesses da sociedade, mas de uma forma bem mais ampla do que na anterior concepção de Estado, pois passou a ser concretizada não mais com base exclusiva na Legalidade numa concepção individualista, mas com uma reaproximação do valor justiça.

2.2.4. Os contornos da Segurança no Estado Democrático de Direito.

O formalismo excessivo do Estado de Direito terminou por gerar arbitrariedades por parte dos governantes. Regimes autoritários resultaram nas atrocidades ocorridas, por exemplo, na Alemanha e Itália

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. p. 176.

durante o período da Segunda Guerra Mundial, quando Estados ditatoriais apresentavam-se como Estados de Direito, com leis impostas de forma autoritária, separação apenas formal de poderes e um enunciado de Direitos individuais apenas nominal.

Nesse diapasão, Reis Friede preleciona que:

O fato de o Estado passar a se submeter à lei *lato sensu* (que o mesmo edita, através de sua função legislativa) pareceu em momento subsequente, não ser suficiente para a plena caracterização do regime democrático, posto que não restaria perfeitamente assegurada a necessária submissão do Estado (e, sobretudo, de seus governantes) à vontade popular e aos fins propostos pelos cidadãos, fazendo surgir, em resposta, logo no início do século XX, a concepção primeira do denominado Estado Democrático de Direito.¹⁴²

Ricardo Lobo Torres, usando a nomenclatura Estado Democrático e Social, assevera que este “se afirmou a partir da queda do Muro de Berlim em 1989”.¹⁴³

Constrói-se, paulatinamente, uma nova ordem constitucional, o Estado Democrático de Direito, trazendo para o ordenamento jurídico um novo paradigma baseado na justiça e com o desafio de atender às necessidades de uma sociedade cada vez mais complexa e plural, estruturada dentro de um sistema globalizado com relações sociais bastante dinâmicas.

Heleno Taveira Torres ressalta que :

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a Segurança Jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional não apenas da estrutura formal sistêmica e da certeza do direito (*Segurança Jurídica formal*), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (*Segurança Jurídica*

¹⁴² FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado**: (teoria constitucional e relações internacionais). p.244.

¹⁴³ TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol II .p 176.

material), como proteção a esses direitos. Daí, comumente dizer-se que o Estado Democrático é o “Estado de Segurança”, na medida que a Segurança Jurídica converte-se em fim do ordenamento, ou seja, um fim sistêmico, construído a partir do interior da Constituição.¹⁴⁴

Ainda de acordo com Heleno Taveira Torres:

A Constituição é um sistema de valores e as regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos Princípios. A Segurança Jurídica, assim, assume a condição de Princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico.¹⁴⁵

As bases do Estado Democrático de Direito remontam ao início do constitucionalismo, antes mesmo de se falar em *Welfare State*. Tais conceitos passam a ser revisitados primeira na metade do século XX, justamente em virtude do insucesso da experiência assistencialista.

Com base na ideia de que a Constituição vincula a todos, inclusive aos poderes do Estado, não apenas ficou robustecida a noção de Estado de Direito, como surgiu um novo paradigma, qual seja, o Estado de Constituição.

Marciano Buffon ao explicar o fim do Estado do Bem Estar Social, traçou os contornos do Estado Democrático de Direito:

Com o aprofundamento das experiências e em face às circunstâncias e contingências históricas, ocorre uma sofisticação desse modelo estatal, o qual se transforma no denominado Estado Democrático de Direito. Esse modelo estatal assume inegável função transformadora

¹⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 178.

¹⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 189.

da realidade social, haja vista que essa nova concepção impõe ao Estado o papel de adicionar suas ações no sentido de construir uma sociedade menos desigual. Ou seja, cabe ao Estado Democrático de Direito a utopia (?) da concretização da igualdade material.

Com base em reflexões sobre o tema, Sérgio Cademartori registra que,

Esta reconfiguração do ordenamento jurídico supõe em última análise o redimensionamento do Princípio da Legalidade. Perante a definição inicial de submissão do poder público à lei, agora tratar-se-á da submissão de todo o poder do Estado ao Direito.¹⁴⁶

A Constituição assume um plano de juridicidade superior, de supremacia frente às demais normas do ordenamento jurídico. Suas normas possuem caráter vinculante e situam-se acima dos poderes do Estado. A Segurança Jurídica passa a ser concebida “como ‘fim’ do Direito ou ‘função’ do Estado”.¹⁴⁷

O Estado Democrático de Direito, pressupõe a existência de mecanismos aptos a assegurar a cada cidadão a confiança nas relações jurídicas. A Segurança Jurídica apresenta-se como um conjunto de condições que assegure à coletividade o conhecimento prévio das consequências jurídicas de seus atos. Pois uma ordem jurídica estável pressupõe a existência de relações estáveis.

Helena Taveira Torres, ao analisar as mudanças em matéria tributária, ao longo dos tempos, registra que:

O “poder de tributar” no *Estado Democrático de Direito*, efetiva-se nos limites da liberdade, da democracia e da dignidade da pessoa humana, motivo pelo qual, a Segurança Jurídica deixa de ser aquela exclusivamente

¹⁴⁶ CADEMARTORI, Sergio. **Estado de Direito e Legitimidade**- uma abordagem garantista. p.18.

¹⁴⁷ TORRES, Helena Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 185.

formal de outrora, pautada pela certeza e Irretroatividade, para ser a previsibilidade da concretização de Direitos e liberdades fundamentais, ademais da proteção da confiança legítima em termos subjetivos.¹⁴⁸

Certamente que todos os valores reconhecidos desde o Estado Liberal, representam uma grande conquista cujos benefícios se irradiam nos tempos atuais. Foi este movimento que permitiu ao homem se transformar de súdito em cidadão livre.

Reis Friede observa que:

Desencadeia-se, então, um processo de democratização do Estado; os movimentos políticos do final do século XIX, início do XX, transformam o velho e formal Estado de Direito num Estado democrático, onde além da submissão à lei deveria haver submissão à vontade popular e aos fins propostos pelos cidadãos. Assim, o conceito de Estado democrático não é um conceito formal, técnico, onde se dispõe um conjunto de regras relativas à escolha dos dirigentes políticos. A democracia, pelo contrário, é algo dinâmico, em constante aperfeiçoamento, sendo válido dizer que nunca foi plenamente alcançado.¹⁴⁹

O Estado Democrático ultrapassa a concepção inicial do Estado de Direito e persegue os valores de uma sociedade dinâmica, em constante transformação. É uma estrutura jurídica e política, que inserida no contexto de uma organização social, respeita a lei posta, mas a formula e altera, atendendo aos anseios e valores estabelecidos pela sociedade. Um Estado regido por leis, em que o governo está nas mãos de representantes legitimamente eleitos pelo povo, que faz constar em sua Carta política, de forma imperativa, a observância dos valores, hoje traduzidos nos Princípios constitucionais.

¹⁴⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 148.

¹⁴⁹ FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado:** (teoria constitucional e relações internacionais). p.245.

O Estado Democrático de Direito presume um ordenamento jurídico em que se garantam também instrumentos para a defesa dos particulares frente ao Poder do Estado. Os Princípios que embasam os Direitos e garantias individuais se apresentam assim, como importantes mecanismos de defesa dos cidadãos em relação ao Estado. Tais mecanismos não de se adequar aos anseios do cidadão que, cansado de ser mero destinatário das decisões estatais, exige participação e cidadania.

Helena Taveira Torres revela que:

Os órgãos do Estado exercem parcela do poder emanado do povo e consolidado na Constituição, seguindo critérios tipicamente jurídicos, e não mais como exercício de pura força, de crença religiosa ou de tradição e secularidade.¹⁵⁰

A expressão Estado Democrático de Direito, bastante ampla, deve assumir significados que correspondam aos ideais democráticos, no intuito de inviabilizar o reaparecimento de estruturas estatais que, sob o falso manto de democracia, escondiam verdadeiros governos totalitários, resguardando os pilares em que se fundamenta, conforme determinação constitucional.

Helena Taveira Torres estabelece que :

No caso brasileiro, o Princípio da Segurança Jurídica encontra-se incorporado à “Constituição que vive”, que a encerra entre normas expressas e implícitas , tanto pela consagração do preâmbulo e no *caput* do art. 5º, quanto por força das cláusulas de recepção do §2º do art. 5º da CF [“Os Direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos Princípios por ela adotados (...)”], com eficácia coextensiva às suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, acessibilidade, proibição retrocesso e confiança legítima, todas assumidas como típicas garantias asseguradas aos contribuintes,

¹⁵⁰ TORRES, Helena Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 157.

recepcionadas como “limitações ao poder de tributar” e ainda que implícitas, protegidas pela cláusula de identidade constitucional do art. 60 § 4º da CF.¹⁵¹

A Constituição Federal de 1988, ao mencionar a segurança, no *caput* do art. 5º explicita de forma inequívoca:

Uma exigência genérica da função do Estado, qual seja, a de promover o bem “segurança” em favor de todos . E muita atenção a esse propósito, pois não é o Estado a razão de ser da Segurança Jurídica ou seu “fim”, mas instrumento de sua efetividade. Tem-se pois, no Brasil de um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício da segurança como um valor supremo, com a mesma dignidade dos Direitos sociais e individuais da liberdade, da igualdade e da justiça. Cabe ao Estado, portanto, o dever de proteger a segurança (jurídica), ainda que não mencione sobre qual deva ser exatamente o conteúdo desse Princípio, o que remanesce na implicitude.¹⁵²

Aroldo Gomes de Mattos esclarece que a Segurança Jurídica: “resulta da integração harmônica de diversos Princípios constitucionais asseguradores de Direitos e garantias fundamentais aos brasileiros e estrangeiros aqui residentes, cuja violação é de suma gravidade”.¹⁵³

Violar um Princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao Princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do Princípio violado porque representa insurgência contra

¹⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 18.

¹⁵² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 18.

¹⁵³ MATTOS, Aroldo Gomes de. **Segurança Jurídica Tributária.** In Revista Dialética de Direito Tributário p. 33.

todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.¹⁵⁴

A Constituição Federal de 1988 trouxe, nesse sentido, a concretização da segurança aclamada e dos valores resguardados pela sociedade, como um modelo de conduta exigido.

Para Heleno Taveira Torres:

O Princípio da Segurança Jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de um Princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros Princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição (Preâmbulo, *caput* dos art. 5º e art. 6º e art. 103-A) e em leis esparsas, o princípio da Segurança Jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como “segurança” ou “insegurança”. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de *direito fundamental à ordem jurídica segura* quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar a efetividade.¹⁵⁵

Leandro Paulsen pontua que,

O Princípio da Segurança Jurídica decorre implicitamente do sobreprincípio do Estado de Direito, tendo em conta o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o Direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra a

¹⁵⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira. Palestra proferida no III Congresso Tributário do Nordeste Brasileiro e I Congresso Internacional de Direito Tributário, apud MATTOS, Aroldo Gomes de. Segurança Jurídica Tributária. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 102 p. 33

¹⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 188.

arbitrariedade e de assegurar o acesso ao Judiciário, dentre outros tantos Direitos e garantias já arrolados.¹⁵⁶

Para Heleno Taveira Torres, “o preâmbulo carrega eficácia vinculante como fragmento normativo constitucional”¹⁵⁷ Assim, norteia toda a unidade sistêmica e seus subsistemas.

A Segurança Jurídica se perfila no contexto de todo o ordenamento constitucional que existe como um verdadeiro sistema. Amplo também é o campo de atuação do Princípio da Segurança Jurídica que “abrange a elaboração, aplicação, a interpretação e a própria positivação do ordenamento, invadindo inclusive a linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza no funcionamento dos órgãos do Estado.”¹⁵⁸

O Direito, certamente, apresenta-se como um fator de Segurança, pois sua legitimação democrática relaciona-se com a Segurança que ele confere à vida social, com a previsibilidade que ele empresta aos acontecimentos futuros e estas características constituem um dos pilares da democracia.

Direito, Justiça e Segurança são valores inseparáveis. Para que a ordem jurídica se torne legítima é necessário que ela traduza em seus contornos o ideal de justiça como valor essencial do Direito. Nos dizeres de Paulo Nader, “a justiça é o valor supremo do Direito e corresponde também à maior virtude do homem”.¹⁵⁹

Ocorre, entretanto, que conceituar o que seja justiça, pela complexidade do tema, não tem sido uma das tarefas mais simples. Paulo Nader cita a definição elaborada pelo jurisconsulto Ulpiano, com base nas concepções de Platão e Aristóteles, segundo a qual a “Justiça é a constante e

¹⁵⁶ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. p. 39.

¹⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 188.

¹⁵⁸ Humberto Ávila, na p. 310 de sua obra **Sistema Constitucional Tributário**, classifica o conteúdo da Segurança Jurídica em *dimensão formal-temporal*, que trata da exigência da eficácia da norma ser anterior ao fato jurídico que ela irá regulamentar, e *dimensão material*, que diz respeito à exigência de clareza e compreensibilidade do conteúdo da norma por parte dos destinatários, a qual que pode ser qualificada também como *Legalidade material*.

¹⁵⁹ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 51

firme vontade de dar a cada um o que é seu”¹⁶⁰, mas ressalta que tal definição não é suficiente para dissipar todas as dúvidas, pois da evolução cultural e dos sistemas políticos decorrerão questionamentos acerca do que exatamente deve ser atribuído a cada um. Daí que a justiça assume a feição de uma busca contínua do valor das regras de Direito no meio social em determinado momento.

O termo justiça envolve uma gama enorme de valores sociais em perfeita sintonia. Tais valores foram relativizados no positivismo, supostamente, em prol da segurança ao fundamento de que a lei seria o único instrumento capaz de dizer o que seria justo e o que seria injusto. Mas essa crença hermética na lei formal, resultado de uma convicção de que os governantes jamais usariam o poder para prejudicar o interesse comum, levou, por meio do uso ilegítimo do poder legislativo, às barbáries ocorridas em sistemas autoritários como o fascismo e o nazismo.

Nesse sentido, relevante lembrar a fórmula elaborada pelo jurista alemão Gustav Radbruch, ao propor que a validade da lei positivada deve ser desconsiderada quando a inconsistência entre a noção de Justiça e aquilo que restou estatuído na norma for tão intolerável que a primeira deve dar lugar à segunda, isto é, diante de uma incompatibilidade entre a regra positivada e a noção de Justiça, esta sempre deve prevalecer.¹⁶¹

Foi estribado nesta *ratio* que Radbruch defendeu a legitimidade do Tribunal de Nuremberg, no final da Segunda Grande Guerra, quando seus críticos argumentavam que o tribunal violaria o Princípio da anterioridade da norma penal, por levar a julgamento réus em face de crimes antes não positivados no ordenamento internacional.¹⁶²

Ao contrário do que se poderia pensar, defender a supremacia da noção de justiça, mesmo que em desfavor da lei positivada, não importa em nenhum prejuízo ao conceito de Segurança Jurídica, pois é da essência do instituto sob estudo garantir à sociedade que nenhuma norma será

¹⁶⁰ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 51

¹⁶¹ CASSESE, Antonio. *International Criminal Law*. p. 37.

¹⁶² TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Prefácio à primeira edição. In: GONÇALVES, Jonisval Brito. *Tribunal de Nuremberg 1945-1946: a gênese de uma nova ordem no direito internacional*.

imposta, caso ofenda os valores morais e éticos sob os quais foi erigido o ordenamento jurídico.

Voltando sua análise ao conteúdo próprio do conceito do instituto sob exame, o professor luso Joaquim José Gomes Canotilho aponta que a Segurança Jurídica e a proteção da confiança são subprincípios caracterizadores do Estado de Direito.¹⁶³

Em geral, considera-se que a Segurança Jurídica está conexas com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do Direito – enquanto a protecção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos.¹⁶⁴

Paulo de Barros Carvalho também identifica a Segurança Jurídica como sobreprincípio:

Todo Princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjuntos de Princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, Princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da Legalidade, da igualdade, da Irretroatividade, da universalidade, da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da Segurança Jurídica em matéria tributária.¹⁶⁵

¹⁶³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 257.

¹⁶⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 257

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica. Revista de Direito tributário, v. 61, 1994, p. 89 apud PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. p.62.

Em matéria tributária, Leandro Paulsen esclarece que a Segurança Jurídica funciona como sobreprincípio, que fundamenta e dá sentido a diversas limitações ao poder de tributar. Atuando concomitantemente “como um subprincípio do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente aos Princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança”.¹⁶⁶

Para Heleno Taveira Torres,

Define-se o Princípio da Segurança Jurídica tributária, em uma proposta funcional, como Princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger as expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental.¹⁶⁷

A afirmação de que a Segurança Jurídica é um Direito público fundamental encontra sua base no fato de que a Segurança Jurídica é uma “garantia à preservação de outros Princípios constitucionais, inerentes ao Estado Democrático de Direito, como a Legalidade (na sua expressão material de certeza”¹⁶⁸, a Irretroatividade, isonomia, anterioridades entre tantos outros ,

mas principalmente por ser uma proteção ante os poderes públicos, para que estes concretizem os direitos fundamentais e suas garantias a cada ato de aplicação do direito positivo, bem como a estabilidade sistêmica e respeito às expectativas de confiança legítima. Com isso, projeta-se na esfera jurídica dos destinatários o referido direito público fundamental como titularidade da

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da Irretroatividade e da anterioridade. p.62.

¹⁶⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 187.

¹⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 187.

expectativa de confiança a Segurança Jurídica, quando violadas, em qualquer hipótese.¹⁶⁹

Nesse contexto, a confiança aparece como dimensão subjetiva da Segurança Jurídica,

cujo conteúdo evidencia-se pela certeza da Legalidade tributária e do “Sistema Constitucional Tributário” [...] que tem por propósito reduzir a complexidade e indeterminações do “ambiente” e assegurar direitos e liberdades fundamentais, calibração da estabilidade sistêmica, mediante Princípios de correção implícitos, como os de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, e por fim, o Princípio da proteção da confiança legítima *stricto sensu*, na forma de confiança na experiência do sistema tributário, a partir das condutas adotadas e praticas efetivadas por órgãos ou autoridades.¹⁷⁰

A “certeza” é amparada pela “ilegalidade” ou “inconstitucionalidade”, posto que ambos são capazes de absorver quaisquer vícios, enquanto

a proteção da expectativa de confiança legítima será o móvel principal para a correção sistêmica nos demais casos, tanto por deficiências de aplicação do sistema jurídico (hierarquia de normas, retroatividade de atos, excesso de exigências etc.) quanto pela concretização dos direitos e liberdades fundamentais ou pela prática ação dos órgãos estatais (experiência) , como nas

¹⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 188.

¹⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 187.

hipóteses de contradições de comportamentos, praticas reiteradas e outras.¹⁷¹

Assim, o lado subjetivo da Segurança Jurídica, está representado pela proteção da confiança que se tem no ordenamento jurídico, pois aquele que confia , tem em seu favor uma expectativa legítima de que “suas pretensões receberão sempre o mesmo tratamento jurídico, ainda que a solução possa não ser idêntica em todos os casos”.¹⁷²

A Segurança Jurídica objetiva, por sua vez, “representa a segurança do sistema, na sua integridade, a Segurança Jurídica por excelência, na função de estabilidade sistêmica”¹⁷³, de preservação da ordem jurídica.

O Princípio da Segurança Jurídica, ao tempo em que se apresenta como um sobreprincípio tributário, atuando, portanto, com positividade superior aos Princípios implícitos e explícitos que formatam o sistema tributário nacional, é ainda, corolário de um Princípio maior, qual seja, do Estado Democrático de Direito em virtude da garantia assegurada ao indivíduo, pelo segundo do reconhecimento de qual seja o Direito válido, além da proteção à liberdade, à propriedade, dentre outros relacionados de forma implícita ou explícita no texto constitucional e a estabilidade nas relações jurídicas.

Segundo Leandro Paulsen, como sobreprincípio a Segurança Jurídica traduz “uma visão axiológica convergente da Legalidade, da Irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima especial”.¹⁷⁴

Para Heleno Taveira Torres, a Irretroatividades atende a um dos elementos essenciais do Princípio da Segurança Jurídica, qual seja, a estabilidade, em sua dimensão temporal . Assim, “esta modalidade de

¹⁷¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 187.

¹⁷² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 187.

¹⁷³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 205.

¹⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação:** a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. p.63.

Segurança Jurídica, [...], entre outros, garante o destinatário das normas contra mudanças inopinadas ou freqüentes...”¹⁷⁵

Ao Estado Democrático de Direito cabe prover mecanismo para sustentar a estrita e absoluta proteção da confiança amparado tanto por regras quanto por Princípios encetados no texto constitucional contemporâneo. O fundamento especial da confiança na ordem jurídica respeita além da previsibilidade a clareza e objetividade da norma posta.

O Princípio geral da Segurança Jurídica em sentido amplo (abrangendo a idéia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem o Direito de poder confiar em que os seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus Direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados nas normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixados pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos e prescritos no ordenamento jurídico.¹⁷⁶

Joaquim José Gomes Canotilho aduz que:

O Princípio do estado de Direito, densificado pelos Princípios da segurança e da confiança jurídica implica, por um lado, na qualidade de elemento objectivo da ordem jurídica, a durabilidade e permanência da própria ordem jurídica, da paz jurídico-social e das situações jurídicas; por outro lado, como dimensão garantística jurídico-subjectiva dos cidadãos, legitima a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas.¹⁷⁷

Assim, conforme o autor, os Princípios da Segurança Jurídica e da confiança jurídica envolvem o carácter objetivo da ordem jurídica, qual seja, o da durabilidade e permanência do ordenamento e das situações

¹⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p. 207.

¹⁷⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** p. 257

¹⁷⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** p. 259

jurídicas e um caráter subjetivo, que envolve a confiança dos cidadãos, tanto no ordenamento quanto nas situações jurídicas dele decorrente.

Para Joaquim José Gomes Canotilho, as ideias nucleares da Segurança Jurídica desenvolvem-se em torno de dois conceitos: Estabilidade e Previsibilidade.

Estabilidade (1) estabilidade ou eficácia *ex post* da Segurança Jurídica: uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes.

Previsibilidade (2) ou eficácia *ex ante* do Princípio da Segurança Jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos.¹⁷⁸

O requisito da previsibilidade é aquele que Humberto Ávila classifica como *dimensão formal-temporal da segurança*, que “pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a Segurança Jurídica diz respeito à possibilidade do “cálculo prévio” independente do conteúdo da lei”.¹⁷⁹

O conteúdo da lei deve ser informado aos cidadãos, antes que as situações por ela descritas se materializem. Embora a previsibilidade, não apenas signifique conhecer de antemão o conteúdo da lei, envolve ainda o fato de que a lei a ser elaborada para tutelar uma determinada questão, obedecerá o molde e as delimitações que norteiam a questão, atendendo aos valores constitucionalmente estabelecidos. Levando em conta que a Constituição é a mola mestra de todo o sistema.

¹⁷⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 264.

¹⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p.310.

Quanto à estabilidade exigida pela Segurança Jurídica, Paulo Nader amplia o sentido do termo estabilidade, fazendo observações que se coadunam com a dinâmica necessária ao ordenamento jurídico.

O Direito Positivo deve acompanhar o desenvolvimento social; não pode ser estático, enquanto a sociedade se revela dinâmica. A ordem jurídica que não evolui de acordo com os fatos sociais deixa de ser um instrumento de apoio e progresso, para prejudicar o avanço e o bem-estar social. [...] Tanto a ordem jurídica que não se altera diante do progresso, quanto a que se transforma de maneira descontrolada, atentam contra a Segurança Jurídica.¹⁸⁰

Necessário observar, neste ponto, que em prol da Segurança Jurídica, o ordenamento jurídico não pode restar engessado, sob pena de tornar-se instrumento de preservação de privilégios. As alterações podem e devem ser efetuadas, desde que realizadas em bases científicas, de forma gradual e atendendo aos interesses da sociedade. Assim, o que poria em risco a manutenção da segurança, “é a lei nova que pudesse irradiar efeitos sobre o passado e considerar defeituoso um negócio jurídico realizado à luz da antiga lei”.¹⁸¹ Tanto a lei retroativa quanto a lei constantemente modificada, poderiam configurar-se num instrumento de tirania.

Humberto Ávila elucida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem aplicado o Princípio da Segurança Jurídica para exigir a manutenção da estabilidade das relações jurídicas da seguinte forma:

O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte – não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do

¹⁸⁰NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 122

¹⁸¹NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 122 e 123.

Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O aceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida.¹⁸²

Com efeito, na esteira do que tem sido reconhecido na seara do Direito Constitucional, não há Estado de Direito sem que se tenha o mínimo de estabilidade nas relações jurídicas. A estabilidade do sistema normativo, com a proibição do retrocesso, é requisito essencial para que o cidadão possa estabelecer uma previsão de seus atos. Importante mencionar que a Segurança Jurídica é um Princípio, assim, não aceita a solução baseada na lógica do “tudo ou nada” (conforme ensinamentos de Dworkin),¹⁸³ comporta apenas o sopesamento de valores, sendo absolutamente vedada sua supressão pura e simples.

Heleno Taveira Torres, demonstra a importância da Segurança Jurídica como instrumento de concretização dos valores insculpidos na Carta Magna contemporânea:

Na atualidade, fazem parte do Estado as notas típicas do Estado Constitucional, a supremacia da Constituição, as garantias de liberdades, propriedade e igualdade, os Direitos fundamentais, a jurisdição constitucional, a separação dos poderes, a sujeição à Legalidade dos atos administrativos, as garantias em relação ao Estado, o federalismo, a transparência das competências, a organização funcional dos poderes públicos, a Segurança Jurídica, a proteção da confiança e a proporcionalidade (de Direito constitucional, de Direito administrativo e procedimental). Estes são, nos dias que seguem, os reais e concretos fins objetivos do Estado. Assegurá-los é parte do conteúdo da Segurança Jurídica. [...] a síntese da

¹⁸²Medida Cautela na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010, STF, Tribunal Pleno: Ministro Celso de Mello, julgada em 30.09.99, DJ 12.04.02, p. 51. apud ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. p.309

¹⁸³DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. p. 37.

Segurança Jurídica deve ser a concretização dos valores que concorrem para a continuidade axiológica do Estado Democrático de Direito.¹⁸⁴

Ao tratar da dimensão material da Segurança Jurídica, Heleno Taveira Torres explica que o Estado Democrático de Direito:

Limitado que está por Princípios constitucionais e regras que ampliam e especificam os Direitos Fundamentais e os fins ou programas a serem realizados, constitui um novo modelo de distribuição de competências, de efetivação de Direitos e liberdades fundamentais e de determinação de fins e programas previamente bem delimitados, o que nos autoriza em falar na constitucionalização da Segurança Jurídica material.¹⁸⁵

Apesar da estabilidade e previsibilidade asseguradas pela atuação conjunta de vários Princípios constitucionais, principalmente o da Legalidade, da Anterioridade, da Irretroatividade, as relações jurídico-tributárias, ao longo do tempo, não tem sido privadas de passar por momentos de absoluta insegurança em função de certas distorções da linguagem. Neste sentido, Paulo Barros de Carvalho explica que:

De nada adiantam Direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer. A Constituição brasileira de 1967 previu insistentemente (três vezes) a necessidade de lei para que qualquer obrigação tributária fosse criada. Todavia, distorcendo o conteúdo de significação que as palavras têm, as autoridades administrativas violentaram, em muitas oportunidades, aquele magno Princípio. A

¹⁸⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 164.

¹⁸⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p. 160

instituição do “decreto-lei”, nessa matéria, foi instrumento de iterativas transgressões a preceitos superiores.¹⁸⁶

Renata Polichuk, em estudos sobre o tema Segurança Jurídica afirma que “o que se verifica da realidade atual em nosso ordenamento jurídico é um distanciamento cada vez mais grosseiro do ideário Estado Democrático, Segurança Jurídica e Justiça, como elementos complementares e não excludentes”.¹⁸⁷

Assim, o que se percebe é que embora a Segurança Jurídica tenha sido um ideal perseguido desde sempre, sua eficácia no atual modelo de Estado, ainda comporta acalorados debates.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Tributo e Segurança Jurídica. in LEITE, George Salomão (coordenação). **Dos Princípios Constitucionais**: Considerações em torno das normas principiológicas da constituição. p 290.

¹⁸⁷ POLICHUK, Renata. Precedente e Segurança Jurídica. A previsibilidade in MARINONI, Luiz Guilherme (coordenador). **A Força dos Precedentes**: estudos dos cursos de mestrado e doutorado em Direito Processual Civil da UFPR. p. 77.

Capítulo 3

A SEGURANÇA JURÍDICA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE

3.1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Cada Direito delineado no sistema jurídico não é um mero agregado de normas, mas um conjunto dotado de unidade e coerência que repousa sobre os seus Princípios. Assim é que os Princípios são normas jurídicas, elementos internos do sistema e nele estão inseridos e integrados. São esses valores, que adaptados às circunstâncias dinâmicas da sociedade, servirão de instrumento para formatar a criação e a interpretação da regra jurídica prevenindo a sua insuficiência estática e o pensamento direcionado à “vontade do legislador”, especialmente por estarem atentos ao movimento da realidade social em função da qual o Direito existe.

A tributação é um importante instrumento de que tem se valido o poder político, desde a antiguidade, para consecução dos seus fins, o que traz reflexos diretos não só na economia, mas em todas as esferas de atuação do indivíduo constantemente submetido à invasão patrimonial, e encontra seu filtro tanto nos Princípios quanto nas regras estabelecidas no sistema jurídico em que será aplicada.

A Constituição Federal de 1988, no intuito de resguardar o cidadão-contribuinte, quando da retirada do seu patrimônio, preservando-lhe os Direitos fundamentais, além da manutenção do próprio regime, utiliza-se principalmente dos Princípios para estabelecer limites à imposição tributária, por parte de um Estado cada vez mais voraz.

Aliomar Baleeiro revela que:

A grande massa das imunidades e dos Princípios consagrados na Constituição de 1988 dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos Direitos e garantias

individuais (Legalidade, Irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.) ou outros de grandes Princípios estruturais, como a forma federativa de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos).¹⁸⁸

Dentro dessa relação em que se insere a proteção-coerção a cargo do Estado e o cidadão-contribuinte, alguns Princípios constitucionais tributários merecem, neste momento, maior relevo como segue.

3.2 DA RESERVA LEGAL

O Direito Tributário é um ramo da ciência jurídica responsável por estabelecer normas que regulem as condutas decorrentes da relação fisco/contribuinte, no que tange à invasão realizada pelo primeiro no patrimônio do segundo, e traz normas destinadas a garantir o equilíbrio ao conflito de interesses ocasionado pela invasão do Estado na esfera patrimonial privada.

Tais normas são capazes de estabelecer freios na voracidade arrecadatória do Estado. Assim, seguindo os contornos estabelecidos pelo positivismo, a concretização da Segurança Jurídica para este tipo de relação, traz como um de seus principais requisitos a exigência da norma positivada.

Importante mencionar, que a simples existência e funcionamento de um ordenamento jurídico, conforme Heleno Taveira Torres,

Por si só, oferece um estado de confiança *mínima* aos indivíduos, enquanto fim sistêmico a ser atingido pelos meios que lhe confere o sistema normativo, como certeza jurídica ou estabilidade. Contudo, a consolidação desta confiabilidade dependerá, em muito, da graduabilidade da confiança gerada e convicção de Segurança Jurídica que

¹⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p.14.

se há de constituir ao longo do processo de positivação do direito.¹⁸⁹

A Constituição Federal de 1988 assegurou ao cidadão contribuinte, uma série de garantias, como limitações constitucionais ao poder de tributar, das quais fazem parte os Princípios constitucionais tributários, o Direito de defesa na esfera administrativa e judicial, “além de outros instrumentos que distinguiram os pagadores de Tributos dos escravos da gleba da época medieval, cuja única função era de gerar riqueza para os senhores feudais, não tendo, de seu lado, Direitos maiores”.¹⁹⁰

Nesse diapasão, Ives Gandra da Silva Martins revela que: A Segurança Jurídica é o bem maior que o Direito oferta ao homem em sociedade e é o bem mais incômodo à função confiscatória de todos os governos que entendem ser o Tributo uma obrigação da sociedade, menos para com o Estado e mais para com eles. Mesmo nas democracias, os governantes buscam a satisfação da ambição do poder, retirando dos cidadãos o máximo que podem para se sustentarem no comando. Nessas investidas, desejariam não ter de respeitar o Direito de defesa, nem a Segurança Jurídica, para que, com mais facilidade, pudessem atingir os bens e recursos dos contribuintes.¹⁹¹

Os Princípios constitucionais tributários, dada à sua relevância para o ordenamento jurídico, são considerados cláusulas pétreas, insuscetíveis de ser abolidos ou modificados por emenda constitucional.

¹⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. p.208.

¹⁹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. p. 32.

¹⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. p. 33.

Ricardo Lodi Ribeiro explica que:

O STF, por ocasião do julgamento da constitucionalidade da EC n. 03/93 que trouxe ao nosso ordenamento jurídico o IPMF, excepcionando em relação ao imposto a regra do art. 150, III, b, da CF e as imunidades do art. 150, VI da CF, considerou serem todos os Princípios e imunidades do art. 150 cláusulas pétreas previstas no art. 60§ 4º, IV, CF, por se inserirem entre os Direitos individuais do contribuinte.¹⁹²

A norma tributária instituída com base nos Princípios, os quais, por sua vez, definem os contornos da relação jurídico tributária, não se destina apenas a impor limites à atuação do Estado arrecadador, mas também a estabelecer condições para que a arrecadação seja suficiente para financiar o Estado.

Pedro Leonardo Summers Caymmi explica que o modelo de Segurança Jurídica, baseado nos aspectos formais da construção da norma jurídica, adquire maior importância “ nas hipóteses em que as normas jurídicas elaboradas implicam em restrição de Direitos daqueles a elas submetidos, especialmente quando estes Direitos são tidos por fundamentais dos seres humanos, como a liberdade e propriedade”¹⁹³

Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho afirma que “a exigência de determinabilidade das leis ganha particular acuidade no domínio das leis restritivas ou de leis autorizativas de restrição”.¹⁹⁴

A norma tributária tem inegável feição restritiva de Direitos, posto que “a finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos”.¹⁹⁵

Ao momento em que o Estado assegura à sociedade o Direito à propriedade, uma conquista do liberalismo, ele retira do patrimônio do

¹⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 218.

¹⁹³ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 78.

¹⁹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 258.

¹⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. p. 28.

cidadão contribuinte, por meio de Tributos, valores para custear sua atividade e ao mesmo tempo, para garantir a proteção desse Direito.

A Segurança Jurídica, aos moldes definidos pelo Estado Democrático de Direito só se estabelece no momento em que a lei tributária encontra limites e condições tanto para sua criação quanto para sua aplicação em norma de hierarquia superior, qual seja, a Constituição.

Pedro Leonardo Summers Caymmi explica que:

A constitucionalização da relação tributária se dá no bojo da construção do Estado Constitucional de Direito, pois nele, o poder tributário, como forma de intervenção do Estado na esfera da liberdade patrimonial do cidadão, deve estar condicionado pelo Texto Constitucional que serve para limitar o poder público em relação aos Direitos dos particulares.¹⁹⁶

O Princípio da Legalidade tributária, hoje previsto no art. 150, I da Constituição Federal de 1988 determina que:

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;

Tal Princípio ao momento em que limita a atuação estatal em prol do contribuinte, decorre do Princípio da Legalidade estabelecido no art. 5º, II do mesmo instrumento normativo que assim determina:

Art. 5º [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Durante o Absolutismo, com a centralização do poder nas mãos do monarca, e a presença do dogmatismo religioso do qual decorria a

¹⁹⁶ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 79.

crença de que o poder do Rei vinha de Deus, a tributação assume um caráter eminentemente arbitrário.

Com base em Ricardo Lodi Ribeiro¹⁹⁷, tem-se que a primeira vitória dos contribuintes na luta contra a tributação arbitrária ocorreu, durante a Idade Média, na Inglaterra quando em 1215, os barões ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra que acatasse a Magna Carta, documento que marcava a passagem do feudalismo para a Idade moderna, ou como expõe Ribeiro:

A despeito de se traduzir numa afirmação oligarca da nobreza sobre o rei, no doloroso processo de transição do regime feudal para a formação do Estado Nacional, que passou a necessitar de recursos tributários permanentes, a declaração coroou, simbolicamente, a luta dos contribuintes contra o arbítrio do poder estatal, muito antes, historicamente, da consolidação do Princípio da Legalidade como decorrência da soberania popular, o que só ocorreu após a Revolução Francesa.¹⁹⁸

Foi com base na Magna Carta de 1215, que a tributação passou a depender de aprovação prévia “dos representantes da aristocracia feudal e do clero”¹⁹⁹

Mesmo com a Carta Magna de 1215, a criação de Tributos continuava sendo de competência do Rei, entretanto, seu poder havia sido reduzido pois, para tal, passou a ser necessário a aprovação do Conselho Geral do Reino, um conselho de nobres indicado pelos governados.

De acordo com Fernando F. Scaff, “ainda aqui se tem uma noção muito remota de povo, de representação, uma vez que se dirigia à autorização da aristocracia dominante, mas a cobrança de Tributos alcançava

¹⁹⁷ O texto foi baseado no artigo **A Segurança Jurídica do Contribuinte da Idade Média à Crise do Estado-Nação** de Ricardo Lodi Ribeiro.

¹⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte da Idade Média à Crise do Estado-Nação**

¹⁹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 77

o povo em geral. Tais aristocratas não representavam necessariamente o povo”.²⁰⁰

Ricardo Lodi Ribeiro esclarece que “a doutrina nacional e estrangeira, costuma associar a origem do Princípio da Legalidade à Magna Carta inglesa de 1215”.²⁰¹ E assume que certamente este foi o ponto de partida para o desenvolvimento da ideia de auto-consentimento para a tributação, embora fosse apenas a gênese do que se viria a conhecer, posteriormente, como o Princípio da Legalidade tributária, nos moldes do que se tem hoje, pois como não havia participação da população na escolha dos representantes, os súditos continuavam desprotegidos do arbítrio.

Ricardo Lodi Ribeiro aduz que “o documento, embora dotado de indiscutível valor histórico, explica muito pouco a respeito da origem da Legalidade tributária como hoje conhecemos”²⁰². Para o autor, o Princípio só se consolida efetivamente, com os contornos atualmente conhecidos posteriormente, “como decorrência da *soberania* popular, o que só ocorreu após a Revolução Francesa”²⁰³.

Fernando F. Scaff explica que foi da Carta de 1215 que surgiu a expressão “no taxation without representation” que gerou o moderno conceito de Legalidade”²⁰⁴, aduz ainda “que este sistema vigorou com maior ou menor grau de representatividade até durante o Estado Liberal”.²⁰⁵

O Absolutismo, tão combatido pela burguesia, foi se esmaecendo, permitindo que paulatinamente fosse criado um novo modelo de Estado, cuja pedra angular seria o respeito à liberdade individual e à propriedade, modelo este que foi chamado de Liberalismo.

O ideal de co-participação política inserido no Princípio da Legalidade prospera principalmente, no Estado liberal burguês, graças aos

²⁰⁰ SCAFF, Fernando F. Quando as Medidas Provisórias se Transformam em Decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**. p.564.

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 77

²⁰² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 77

²⁰³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte da Idade Média à Crise do Estado-Nação**.

²⁰⁴ SCAFF, Fernando F. Quando as medidas provisórias se transformam em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**. p.564

²⁰⁵ SCAFF, Fernando F. Quando as medidas provisórias se transformam em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**. p.564

seus fatores sócio-econômicos, e diante do relevo que assume a Segurança Jurídica para o contexto.

O modelo liberal, para atender à necessidade de segurança imposta pelo modelo econômico, adquire um marcante caráter formal, em oposição ao Direito costumeiro já insuficiente. Só era possível fazer algo se houvesse uma lei formal, votada e aprovada pelo Poder Legislativo, respeitado o processo legislativo estabelecido na Constituição de cada país. Assim, o positivismo jurídico traz a estabilidade reclamada pela organização social nascida do pós- revolução industrial e do capitalismo como modelo de economia vigente.

As leis tinham características gerais, para abranger toda a sociedade; abstratas, por tratarem dos fatos em tese e eram também vinculativas, pois a todos obrigava. Essas características precisavam ser mantidas para evitar a criação de privilégios pelo legislador em seu próprio benefício, como fora no regime anterior do Estado Absoluto, pois para o Estado Liberal, os homens seriam iguais e livres.

Fernando F. Scaff observa que “para o desenvolvimento deste mecanismo jurídico, foi também necessário criar a Separação de Poderes, a fim de que ninguém pudesse dispor sozinho de todo o poder do Estado”.²⁰⁶

Assim o Estado antes uno, com a separação de poderes, aparece dividido em três poderes restando também divididas, de forma clara, as funções de cada um, evitando que todo o poder ficasse novamente centralizado. “Ao Poder Legislativo coube a função de legislar; ao Executivo, a de administrar; ”²⁰⁷ e ao Judiciário, a de dirimir os conflitos decorrentes da aplicação da lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho explica que “o Princípio da Legalidade da tributação assume a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória”.²⁰⁸

²⁰⁶ SCAFF, Fernando F. Quando as Medidas Provisórias se Transformam em Decretos-Lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**.p. 564

²⁰⁷ SCAFF, Fernando F. Quando as Medidas Provisórias se Transformam em Decretos-Lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**. p. 565.

²⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 213.

O autor esclarece ainda que: “Prevalece em toda parte a *lex scripta* e *stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer lei, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária”.²⁰⁹ Revela o jurista que o fascínio exercido pela tripartição de poderes, na seara tributária foi tão intenso que mesmo os países de Direito Consuetudinário, descartavam o precedente como veículo de norma tributária. Assim, o que era função dos reis, passa a ser função exclusiva do Parlamento.

Se o Princípio da Legalidade atendia aos aclamados anseios pela Segurança Jurídica, tal qual exigidos pelo modelo liberalista, a igualdade formatada neste período, não alcançou a amplitude desejada, manteve-se apenas em seu viés formal, pois o restritivo sistema eleitoral estabelecido nas Constituições durante o Liberalismo, de acordo com Fernando F. Scaff,

respeitavam “um critério de renda” para que fosse possível a participação no processo eletivo. Somente aqueles que fossem possuidores de capital, ou tivessem um grau superior de instrução, é que poderiam votar ou ser votados para ocupar cargos no Estado, o que mantinha fora do sistema a imensa maioria do povo.²¹⁰

O resultado disso é que o Poder Legislativo, eleito para representar toda a sociedade, terminava atendendo apenas aos interesses daqueles que detinham o capital, ou seja, seus próprios interesses.

Roque Antonio Carraza explica que “foi só com o surgimento dos modernos Estados de Direito[...] que começam a ser garantidos, de modo mais efetivo, os Direitos dos contribuintes.”²¹¹

Com apoio em Fernando F. Scaff, tem-se que com o advento do Estado Social, ou Intervencionista, o Princípio da Legalidade, tal como já implementado “não era mais suficiente para o desenvolvimento da sociedade [...] e passou a ter um correlato mais restritivo, que é o Princípio da

²⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 214.

²¹⁰ SCAFF, Fernando F. Quando as Medidas Provisórias se Transformam em Decretos-Lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in **Princípios e Limites da Tributação**.p. 565

²¹¹ CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p.251.

Estrita Legalidade, ou da Reserva Legal”.²¹² Assim, passa a ser exigido que a lei fiscal tenha norma clara e específica e atenda aos requisitos da tipicidade.

3.1.1 A Tipicidade Tributária como Corolário da Legalidade.

No contexto positivista, em que o texto legal serve como delimitador da atuação do Estado, desenvolve-se o Princípio da Legalidade, trazendo para o contribuinte a Segurança de que o *jus tributandi* só seria exercido pelo Poder Legislativo.²¹³ Ocorre que posteriormente, diante das novas exigências da sociedade, passou a ser necessário dar-se um contorno ainda mais restritivo à Legalidade, surgindo assim, o Princípio da Reserva Legal ou Princípio da Estrita Legalidade.

A ideia de tipicidade fechada, baseada no positivismo, resulta no Direito Tributário, da necessidade de uma rigidez extrema na estruturação da norma, para garantir a Segurança Jurídica nas relações decorrentes da tributação. Assim, o Princípio da reserva legal, foi introduzido no ordenamento jurídico, nos dizeres de Pedro Leonardo Summers Caymmi, “como um *plus* à Legalidade”.²¹⁴

A Legalidade por não mais se contentar apenas com a exigência de uma previsão legal em estrito senso, ou seja, lei em sentido formal assume um caráter ainda mais restritivo. Humberto Ávila, acrescenta que o “texto da norma deve especificar, na maior intensidade possível, o

²¹² SCAFF, Fernando F. Quando as Medidas Provisórias se Transformam em Decretos-Lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. in FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. p. 566.

²¹³ Carraza, em sua obra **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 409, explica que normalmente Estado de Direito é confundido com Estado Constitucional, o que é um equívoco, pois no Estado simplesmente de Direito, os atos do Executivo e do Judiciário estão submetidos ao Princípio da Legalidade, e nesta medida, não se encontram à mercê do soberano (como nos Estados Absolutos). O Legislativo, porém, é livre para atuar, já que o Princípio não pode ser aplicado, obviamente, à legislação. É por isto, aliás, que alguém já disse que, em tais Estados o absolutismo do príncipe é substituído pelo absolutismo do Legislativo. Nos Estados Constitucionais a Constituição, Lei das Leis, é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando não só a atuação dos Poderes Executivo e Judiciário, senão também o Poder Legislativo. Para o autor, o Estado de Direito preparou a evolução para o Estado Constitucional. Assim, já não basta que a Administração esteja submetida à lei, mas é também necessário que a lei esteja submetida à Constituição, que haja uma ordem jurídica superior ao próprio legislador, superando assim o dogma da soberania popular, representada no Parlamento, e passando a representação da soberania do povo na Constituição.

²¹⁴ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 80.

conteúdo padronizado da relação tributária. A própria lei deve determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária.²¹⁵

A lei tributária deve descrever todos os elementos necessários a garantir ao contribuinte o conhecimento claro, prévio e preciso do que e como lhe será exigido, assegurando a confiança e previsibilidade na norma posta pelo Estado.

Pedro Leonardo Summers Caymmi, acrescenta que Alberto Xavier,

conceitua a tipicidade como um atributo das normas tributárias materiais em si mesmas, em função da noção de Estado de Direito. A Legalidade implicaria na exigência de veiculação dos enunciados que compõem a norma tributária por lei formal, ao passo que a tipicidade representaria uma exigência quanto ao conteúdo destas normas.²¹⁶

A lei tributária não deve conter conceitos vagos ou ambíguos. Neste sentido Mizabel de Abrel Machado Derzi, avverte que “onde quer o legislador reforçar a Segurança Jurídica, impõe a Legalidade absoluta. A norma colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados”.²¹⁷

Sacha Calmon Navarro Coelho elabora algumas observações acerca do tema e revela que o Princípio da tipicidade, nunca é expresso nas Constituições. Adverte ainda, para a existência de outras nomenclaturas utilizadas para fazer referência ao mesmo Princípio: “tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do Princípio da Legalidade material”.²¹⁸

Em suas observações, Sacha Coelho Navarro Coelho esclarece que: “por primeiro, é preciso dizer que, enquanto a Legalidade formal diz respeito ao veículo (lei), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei

²¹⁵ ÁVILA, Humberto. Princípios e Limites da Tributação. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. p. 287.

²¹⁶ XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: RT, 1978, pp. 60-62 apud CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. p. 80.

²¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p.9

²¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 214.

(norma). O Princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei”.²¹⁹

Desta forma, se num primeiro momento a Legalidade limitava-se a exigir lei formal, (proveniente do Poder Legislativo) não estabelecendo qualquer exigência quanto ao conteúdo da lei, posteriormente, a necessidade de conhecimento prévio de todos os elementos constitutivos da exação, tornou-se essencial à realização da Segurança Jurídica, daí a exigência de que “o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador. Tipificada é rigorosamente legislada”.²²⁰ Era necessário que a lei fiscal fosse clara para evitar o subjetivismo que antes invadira seu conteúdo construído e aplicado ao sabor da vontade do príncipe.

Sacha Calmon Navarro Coelho continua explicando que: “a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.²²¹

Assim, prossegue o autor:

Cumpra observar, portanto, que a idéia tipificante abomina o concurso da Administração e do Judiciário na estruturação da lei fiscal. Todavia, importa notar que a tarefa tipificante, quando acentua o papel da lei, não significa que uma só lei tipifica o Tributo. A tipicidade do Tributo, de suas espécies, dos impostos em particular, em face do nosso sistema constitucional, congrega o concurso da Constituição, das leis complementares e das ordinárias. O perfil típico de um Tributo é normativo, para atingi-lo é necessário o amálgama de várias leis.²²²

Nesse contexto a exigência de que a interferência do Estado, tanto na liberdade quanto na propriedade de cada membro da sociedade, por meio da tributação, seja matéria reservada à lei, atende aos

²¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 214

²²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 215.

²²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 215.

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. p. 215.

requisitos para a concretização da Segurança estabelecidos por Joaquim José Gomes Canotilho: “A segurança postula o Princípio da precisão ou da deternabilidade dos atos normativos, ou seja, a conformação material e formal dos actos normativos em termos linguisticamente claros, compreensíveis e não contraditórios”.²²³

Para Mizabel Derzi, “a especialidade conceitual normativa representa o enrijecimento da Legalidade, sua intensificação em favor da segurança”.²²⁴

O Princípio da Estrita Legalidade, ou a exigência quanto ao conteúdo da lei (Legalidade material) aparece no art. 97 do Código Tributário Nacional *in litteris*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de Tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de Tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do Tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do Tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

²²³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 258.

²²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. pp. 121-131.

Neste diploma legal, o legislador brasileiro registrou de forma enfática que somente a lei pode relacionar as matérias ali dispostas. Tais matérias, em conjunto, moldam a própria estrutura da norma tributária: definição do fato gerador, definição do sujeito passivo, fixação das bases de cálculo e alíquotas, a majoração do Tributo e mais a estatuição das infrações à lei fiscal e suas penalidades.

Sendo a lei omissa, imprecisa ou confusa em algum desses pontos, não é deferido ao administrador ou ao juiz, integrar a lei, suprimindo a lacuna com base na analogia. Também não pode o juiz, no caso concreto, omitir-se de dizer o Direito. “Na área tributária, o juiz deve sentenciar, é certo, mas para decretar a inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa somente suprível através de ato formal materialmente legislativo”.²²⁵

Embora tal comando possa levar à interpretação de que o juiz se torna autômato na decisão que envolva o Princípio abordado, tal entendimento revela-se inadequado, pois o Princípio da tipicidade contemporâneo da tripartição dos Poderes, adaptado aos contornos próprios do Estado Constitucional de Direito, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, “não controla mais o juiz; é instrumento de controle em mãos do juiz. Controlados, em verdade, são o Legislativo e o Executivo. Os beneficiários são o cidadão e a cidadania”.²²⁶

Ocorre entretanto, que a Segurança Jurídica assegurada pelo Princípio da Estrita Legalidade, restaria vazia, se sua interpretação fosse levada a cabo de forma individualizada. Dentro do atual modelo jurídico a realização da Segurança depende também da concatenação dos valores inseridos nos Princípios da Legalidade, anterioridade e Irretroatividade. Pois de nada adiantaria ter-se uma lei, formalmente perfeita, descrevendo em detalhes os elementos da obrigação, se ela pudesse alcançar fatos pretéritos ou ser aplicada, sem um mínimo de previsibilidade.

Assim, a Estrita Legalidade tributária, como Princípio que é, oxigena o sistema jurídico e confere ao cidadão a Segurança de estabilidade e previsibilidade tão necessárias ao equilíbrio nas relações sociais. Pois ao

²²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário**. p. 216.

²²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário**. p. 216

exigir que a norma fiscal seja clara e detalhada, permite ao contribuinte conhecer com exatidão a situação a que será submetido, permitindo-lhe que se prepare para tanto.

3.2.2- Considerações Gerais sobre as Atuais Formas de Ofensa à Legalidade.

A relação jurídica que une o sujeito passivo ao Estado arrecadador há muito deixou de ser uma relação simplesmente de poder, Entretanto,

Hugo de Brito Machado esclarece que:

Não obstante o afirmado em nossa Constituição Federal, verdade é que ainda não temos um Estado Democrático de Direito e a relação tributária ainda não é uma relação estritamente jurídica, tantas e tão flagrantes que são as violações da ordem jurídica praticadas pelo próprio Estado. Violações que incrementam na consciência dos contribuintes a ideia de que a lei é apenas um instrumento de opressão, porque não se mostra eficaz para conter abusos da autoridade.

A eficácia do Direito funda-se na crença que alimenta a expectativa de segurança e de justiça. Na medida em que o responsável maior pela preservação da ordem jurídica, o Estado, titular do poder institucional mais forte no mundo, exerce o seu poder tributário violando essa ordem jurídica, menor a crença do contribuinte no Direito e, em consequência, maior é a tendência para o descumprimento de seu dever como cidadão.²²⁷

Nessa esteira, é possível encontrar no atual ordenamento jurídico pátrio, a despeito da exigência de que a lei que cria Tributos traga a

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **A Supremacia Constitucional como Garantia do Contribuinte**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. p.24.

completa descrição de todos os elementos que constituem a obrigação tributária principal, leis com conceitos imprecisos.

Veja-se, conforme Ricardo Lobo Torres,²²⁸ que a Constituição Federal de 1988 estabelece reserva de lei complementar tributária nos arts. 146, 148 e 155, XII.

“À lei complementar tributária cabe, inicialmente, dispor sobre conflitos de competência **resultantes das insuficientes definições dos fatos geradores dos impostos...**”.²²⁹ (grifo acrescentado). Ademais, no caso do ISS, o art. 156, III da Constituição Federal de 1988 dispõe que compete aos municípios “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar”

Ora, se à lei complementar cabe especificar as insuficientes definições dos fatos geradores dos impostos, é necessário que a referida norma seja precisa, não admitindo portanto, conceitos vagos e indeterminados.

3.2.3. A Lei Complementar 116/2003, e a Questão da Taxatividade da Lista de Serviços.

Com a Lei complementar 116/2003, o Imposto sobre Serviços previsto no art. 156, III da Constituição Federal de 1988, de competência municipal sofreu profundas alterações, dentre as quais “a estranha autorização [...] já existente na lista de serviços da legislação anterior, de tributação de ‘serviços congêneres’”.²³⁰

Assim, a lista anexa à LC 116/2003, permite em muitos itens a utilização da analogia, incluindo nos itens as cláusulas “e congêneres, serviços correlatos e operações similares”, como por exemplo, o item 4.03 que

²²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**- valores e princípios constitucionais tributários. p. 427.

²²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**- valores e princípios constitucionais tributários. .p.429.

²³⁰ FISCHER, Otávio Campos. **Dois Observações sobre o ISS e a LC 116/2003**: a inexistência de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos “serviços congêneres”. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. p. 121.

estabelece: “Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres”.²³¹

Ocorre que o STF e o STJ, vêm decidindo que a lista contém relação taxativa de serviços sujeitos ao ISS, mas cada item comporta interpretação analógica em função da expressão “e congêneres” no seu texto. É o que se percebe no julgado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. A lista da legislação municipal dos serviços tributáveis deve ater-se ao rol da legislação nacional, a teor da Constituição da República de 1969. Imperativo do Princípio que impõe o *numerus clausus*. Admissível a interpretação extensiva e analógica. Vedada, porém, a analogia. Aquelas respeitam marcos normativos. A última acrescenta fatos novos.” (REsp 1837/SP. 2ª T., rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, j. 15/08/1990).

Sobre a função que a lei complementar desempenha para o caso em exame, Ives Gandra da Silva Martins, esclarece que:

A lei complementar foi idealizada para servir de um lado, como estabilizador do sistema e, de outro, como garantia do contribuinte contra a “criatividade” dos erários brasileiros, capazes de instituir sofisticadas formas de imposição, mascarando-as de figuras teoricamente existentes no cenário fiscal nacional.²³²

Embora a lei complementar necessite de uma lei ordinária municipal para dar-lhe efetividade, a LC 116/2003, ao estabelecer conceitos imprecisos autoriza o legislador ordinário a repetir o delineamento normativo nela estabelecido, como é o caso do item 4.03 da lista anexa à Lei n. 714 de 30.10.2003, que institui a cobrança do ISS do Município de Manaus, *in litteris*:

²³¹ BRASIL. Código Tributário p.772.

²³² FISCHER, Otávio Campos. **Duas Observações sobre o ISS e a LC 116/2003:** a inexistência de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos “serviços congêneres”. p. 122

“4.03 Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde prontos-socorros, ambulatórios e congêneres”.

Sobre o tema, Otávio Campos Ficher ressalta que:

A lei, ao instituir Tributo, não pode deixar margem à discricionariedade da Administração Pública para estipular sobre que fatos ela pode incidir. Trata-se, antes de tudo, de um básico problema de Segurança Jurídica. É dizer, a “legalidade” tributária é uma exigência da Segurança Jurídica e não se coaduna, em momento algum, com os chamados “conceitos indeterminados”, justamente porque, no âmbito do “tipo tributário”, eles possibilitam que a Administração Pública estipule o alcance deste.

[..]

Afinal o que significa “serviços congêneres” aos serviços médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, ultra-sonografia, radiologia, tomografia? Efetivamente não sabemos. Eventualmente, podemos buscar a resposta em um especialista, mas a Administração Pública, também, poderá encontrar uma outra resposta, ainda muito mais ampla com especialista diverso. O que sabemos, apenas, é que “serviços congêneres” são serviços similares (ou pertencem ao mesmo gênero). A partir daí, porém, já não temos mais condições de precisar o conteúdo de tal expressão.²³³

Apesar do explícito comando legal exigindo a tipificação da lei tributária, os termos imprecisos no corpo da LC 116/2003, conduzem ao uso da analogia. Ressalte-se que não só o art. 97 do CTN não se coaduna com tal amplitude, como o mesmo diploma normativo estabelece proibição expressa em seu §1º do art. 108.

Otávio Campos Fisher esclarece que :

²³³ FISCHER, Otávio Campos. **Duas Observações sobre o ISS e a LC 116/2003:** a inexistência de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos “serviços congêneres”. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. p. 128.

Hugo de Brito Machado, que, apesar de concordar com a tese de que os Municípios somente podem tributar os serviços definidos em lei complementar, não concorda com a orientação do STF de admitir a “aplicação analógica” da lista de serviços. Pois, “Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos Tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista que tem a natureza de norma definidora do fato gerador do Tributo. Não bastasse o Princípio da Legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional, a dizer que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de Tributo não previsto em lei (art.108,§1º).”²³⁴

Aroldo Mattos Gomes, ao dispor sobre situações que geram instabilidade no contribuinte, aborda além da questão da LC 116/2003, outras tantas e aduz que:

São crônicos os motivos pelos quais padecem nossos contribuintes das “incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário” na clássica crítica de Alfredo Augusto Becker, feita há quase trinta anos, modernamente denominado por Sacha Calmon Navarro Coêlho como “bordel jurídico tributário”.²³⁵

Para Heleno Taveira Torres::

Em matéria tributária, a Legalidade e a constitucionalização de suas regras, garantias e Princípios são por si só, as formas mais eloqüentes de compromisso do Estado com a Segurança Jurídica. Isso

²³⁴ **Duas Observações sobre o ISS e a LC 116/2003:** a inexistência de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos “serviços congêneres”. p. 129.

²³⁵ MATTOS, Aroldo Gomes. **Segurança Jurídica Tributária** in Revista Dialética de Direito Tributário p. 35.

não basta, porém. Faz-se mister que o Estado disponibilize meios para conferir efetividade a tais preceitos.²³⁶

Assim, torna-se tabula rasa a previsão constitucional, se não forem fornecidos mecanismos para a efetivação do comando inserto no Princípio em tela.

3.2.4 O Alcance da Legalidade.

O Princípio da Legalidade, fundante da Segurança Jurídica, adquiriu, no atual contexto histórico, uma dimensão mais ampla, não se limita mais apenas à ideia de uma lei válida, eficaz e para a qual se tenha dado publicidade, implica também na elaboração de uma lei clara, que permita ao cidadão o conhecimento do texto ali exposto. “exige acima de tudo a inteligibilidade das informações apresentadas”²³⁷.

Para Joacir Savegani,

No Brasil, as matérias relacionadas à tributação não são exceção à regra e geralmente carecem de transparência. Há uma sintomática falta de clareza dos textos legais e pouca participação popular na elaboração de normas . Como decorrência, o modelo tributário não se apresenta como aspiração legítima da vontade popular. A população não tem conhecimento perfeito dos Tributos que lhe são cobrados, o montante arrecadado e o destino dado a estes recursos. A desinformação sobre o que se paga, o quanto se paga e para que se paga é sintoma que remonta ao período imperial.²³⁸

Heleno Taveira Torres aduz que:

²³⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p. 18.

²³⁷ SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil:** Estado e sociedade em conflito. p. 128.

²³⁸ SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil:** Estado e sociedade em conflito. p. 130.

O *sentimento de insegurança Jurídica*, sempre esteve presente nas relações tributárias [...].

A ausência de clareza ou acessibilidade das leis tributárias, o excesso de legislação, a ignorância dos destinatários sobre o Direito vigente e tantos outros, podem ser examinados e explicados pelos métodos empíricos e serão reveladores de um permanente estado de insegurança.²³⁹

Importante mencionar que também é possível verificar-se expressa determinação constante no art. 150, § 5º da Constituição Federal de 1988 que prevê: "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Tal comando busca garantir a adequada e clara informação ao sujeito passivo da carga tributária que lhe é imposta, principalmente no que diz respeito aos impostos indiretos como é o caso do ICMS.

Ocorre que tal norma, por ser de eficácia limitada, precisa da aprovação de uma lei para ser regulamentada, o que até o presente momento não ocorreu.

Assim permanece, especialmente no contribuinte de fato, aquele que arca com o ônus tributário, o total desconhecimento do quanto e como se paga o Tributo, que via de regra, não vem discriminado na nota fiscal.

3.3 A ANTERIORIDADE COMO GARANTIA DA NÃO SURPRESA

O Princípio da anterioridade aplica-se especificamente à seara tributária e encontra sua regra geral prevista, de forma expressa, no art. 150, III, "b" e "c", § 1º da Constituição Federal de 1988 *in litteris*:

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

[...]

²³⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** p. 25.

III - cobrar Tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos Tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos Tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Tal norma constitucional assegura ao contribuinte a não surpresa da tributação, ao estabelecer que os Tributos em geral só possam ser exigidos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a lei for publicada. A expressão exercício financeiro deve ser entendida como ano fiscal que no Brasil, coincidentemente representa o ano civil e inicia-se em 1º de janeiro, encerrando-se em 31 de dezembro do mesmo ano.

O art. 195 § 6º, do mesmo diploma legal, trata, por sua vez, da anterioridade aplicável às contribuições para a Seguridade Social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou

modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Necessário registrar que o Princípio da anterioridade não se confunde com o Princípio da anualidade, existente na Constituição de 1946, e que a partir da Emenda n. 1/69, foi substituído pelo da anterioridade, persistindo sua previsão Constituição de 1988 aplicável atualmente apenas ao Direito Financeiro. Anteriormente, quando ainda era aplicável aos Tributos, estabelecia que nenhum Tributo poderia ser cobrado, em cada exercício financeiro, sem prévia autorização orçamentária anual.

O Princípio da anualidade exigia autorização orçamentária, ou seja, a lei tributária, ainda que publicada não surtiria efeitos se não houvesse, ano a ano, prévia autorização na lei orçamentária. Embora tal Princípio não esteja mais presente no ordenamento jurídico, no que tange às regras tributárias, inquestionável os efeitos por ele irradiados especialmente no Princípio da anterioridade.

Assim, por falta de expressa previsão constitucional, a lei tributárias, desde que publicadas, vigentes e eficazes, não precisam mais de autorização orçamentária anual, para que possam surtir seus efeitos.

Seguindo os ensinamentos de Mizabel Derzi, o Princípio da anterioridade nasceu de um paradoxo bem brasileiro, como lembra Aliomar Baleeiro. Consagrado o Princípio da autorização orçamentária de forma inequívoca na Constituição de 1946, começam-lhe as violações na ordem dos fatos, infringências que culminam na sua substituição pelo Princípio da anterioridade.²⁴⁰

O Princípio da anualidade foi definitivamente retirado do texto constitucional com a Emenda n. 1/69 que “estatui no art. 153, § 29, a regra da anterioridade tributária e abandona o Princípio da anualidade tributária”²⁴¹. Desta forma, a Constituição de 1988, nasce sem a previsão

²⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 59.

²⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 210

aplicável à relação Fisco-contribuinte, embora com previsão expressa em seu artigo 165, cuja aplicabilidade se restringe à gestão de recursos pelos Estados e à despesa pública, situando-se, portanto apenas na seara do Direito Financeiro.

O Princípio da anterioridade estabelecido na Carta Constitucional de 1988 tem como objetivo primordial garantir que o contribuinte não seja pego de forma inopinada pelo Fisco, assegurando-lhe o Direito de se preparar para a tributação a ser sofrida.

Tecendo considerações acerca do Princípio da anterioridade, Kiyoshi Harada acrescenta que :

Este Princípio da anterioridade constitui, a nosso ver, uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional. De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos Tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas a sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Logo, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar Tributos a serem cobrados a partir o primeiro dia do exercício seguinte.²⁴²

Assim, tem-se que o contribuinte fica a salvo de surpresas, quanto à cobrança de Tributos, que embora autorizada, venha num momento para o qual o contribuinte não teve a adequada preparação.

Em confluência ao raciocínio desenvolvido Roque Antonio Carraza aduz que o Princípio da anterioridade exige que:

A lei que cria ou aumenta Tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro subsequente à sua entrada em vigor. Caso contrário a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do Tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria *letra morta* o art. 150, III “b” da CF. Assim, *e.g.* o Tributo

²⁴²HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. p. 396.

criado em junho poderia incidir sobre os fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o Fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este Direito constitucional acaso fosse tão fácil costear-lo.²⁴³

Carraza faz ainda outra observação acerca da eficácia da lei tributária afirmando que “a anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não à sua vigência ou validade”²⁴⁴. Ou seja, a lei tributária, que institui ou majora Tributo, dependendo do que dispuser, pode entrar em vigor imediatamente após a sua publicação, entretanto, terá sua eficácia diferida para o primeiro dia do exercício seguinte.

Oportuno traz a lume os argumentos de Humberto Ávila ao definir que o Princípio da anterioridade assume feição ora de regra, ora de Princípio:

O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de Tributo, *então* a instituição ou aumento dever ser veiculado por lei, é aplicado como *regra* se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para validade da criação ou aumento de Tributo; da mesma forma, pode ser aplicado como Princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfocar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor *liberdade* para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor *segurança*, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da

²⁴³CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário** .. p. 197.

²⁴⁴CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário** . p. 199.

obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados.²⁴⁵

É de Roque Antonio Carraza a afirmação de que o “Princípio da anterioridade é o corolário lógico da Segurança Jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de Tributos no curso do exercício financeiro”.²⁴⁶

No mesmo sentido, tal norma se adéqua com perfeição ao requisito da “previsibilidade”²⁴⁷, como critério para concretização da Segurança Jurídica, ao tempo em que assegura ao contribuinte a garantia de avaliar as conseqüências do ato por ele praticado.

Consoante algumas considerações já palmilhadas, verifica-se que o art. 150, III, “b” do texto original da Constituição de 1988, estabeleceu a exigência de que a lei criadora ou majoradora de Tributo seja prévia ao exercício financeiro em que o mesmo será cobrado.

A Anterioridade Anual é aplicável aos Tributos de um modo geral, exceto aos Tributos previstos no art. 150§1º, quais sejam: II, IE, IPI, IOF, empréstimo compulsório previsto no art. 148, I e o imposto extraordinário de guerra do art. 154 II, todos da Carta Constitucional de 1988, que podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei instituidora ou majoradora. São exceções parciais, pois podem ter suas alíquotas reduzidas ou restabelecidas sem a necessidade de atender à Anterioridade Anual, o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155§4º, IV, c) e a CIDE-combustíveis (art. 177§4º, I, b) ambos também do texto constitucional de 1988.

A Emenda constitucional 42/2003, tratou de robustecer a exigência decorrente do Princípio da Anterioridade Anual, acrescentando ao texto constitucional a alínea c no mesmo inciso III, do art. 150, estabelecendo, como regra geral, a vedação da cobrança do Tributo antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o houver instituído ou majorado.

A Anterioridade Nonagesimal prevista no art. 150, III, c da Constituição de 1988, de acordo com o comando inserto no §1º do art. 150, *in*

²⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. p.42.

²⁴⁶ CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário** . p. 198.

²⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. p. 264.

fine, não se submetem o II, IE, IR, IOF, empréstimo compulsório previsto no art. 148, I e o imposto extraordinário de guerra do art. 154 II, nem a fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Percebe-se que no que tange à Anterioridade Nonagesimal, o legislador excluiu a proteção do Imposto de Renda. A esse respeito Ricardo Lodi Ribeiro afirma que:

O que houve foi uma manobra astuta das bases governistas para trocar na redação da emenda, a ressalva ao inciso IV do art. 153 pelo inciso III do mesmo artigo. Assim, retirou-se a proteção do IR, onde esta se fazia mais importante à tutela da não surpresa do contribuinte em face das constantes alterações da legislação deste imposto nos últimos dias do ano. Em troca, quase que para fazer a alteração passar despercebida, excepcionou-se a noventena em relação ao IPI, onde a garantia não faz muito sentido²⁴⁸.

Quanto às contribuições para a Seguridade Social, previstas no art. 195 da Constituição de 1988, estas, se sujeitam à não surpresa especial de 90 dias, desde a redação inicial do texto constitucional, a elas não se aplicando o disposto no art. 150, III, “a” e “b”.

3.4. A IRRETROATIVIDADE E A PROTEÇÃO À CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE

A par de que a arrecadação é um dos principais instrumentos de que se tem valido o Estado para a realização de seus objetivos e funções e da constante tensão existente entre o Estado, detentor do poder de tributar, e o cidadão-contribuinte, de pagar o Tributo contribuindo para a manutenção do Estado, a Constituição de 1988 vinculou o poder estatal aos axiomas limitativos de sua atuação.

²⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do contribuinte** (Legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 216.

O Princípio da Irretroatividade tributária tem sua regra geral plasmada no art. 150, inciso III, alínea a da Constituição Federal de 1988, *in litteris*:

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

[...]

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O Princípio da Irretroatividade, não é uma norma de aplicação exclusiva na seara tributária. A Constituição Federal de 1988, prevê a Irretroatividade genérica, conforme insculpido no art. 5º, inciso XXXVI do mesmo diploma legal que assim determina:

Art. 5º

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o Direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Mizabel Derzi esclarece que :

Esta peculiar insistência da Constituição brasileira na Segurança Jurídica, na previsibilidade, na “não-surpresa”, deve bastar para se construir uma ordem jurídica voltada à proteção da confiança na lei, diferente do passado.²⁴⁹

O Princípio da Irretroatividade tributária decorre dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, que veda atitudes arbitrárias e consequentemente garante ao contribuinte a segurança de que a produção legislativa nova, não alcançará os fatos por ele praticados no passado, porquanto a expressão “de Direito” evoca a existência de normas norteando a conduta, tanto do administrado quanto da Administração, exigindo por parte do

²⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 190.

segundo o respeito ao contribuinte, tendo como resultado a previsibilidade tão necessária à efetivação das garantias constitucionais.

Mizabel Derzi esclarece que:

O Princípio não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os Tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.²⁵⁰

Embora o comando inserto no art. 150, III, a da Constituição de 1988, use a expressão vigência, Mizabel Derzi explica que “o termo vigência deve ser articulado ao Princípio da anterioridade, uma vez que no Direito Tributário, uma lei pode estar vigente mas ter sua eficácia por ele inibida”.²⁵¹

A Irretroatividade se dá em íntima relação com a Legalidade e com a anterioridade. Certo é que a lei positivada confere maior segurança ao contribuinte, entretanto, esta segurança só poderá adquirir robustez à medida em que a lei seja prévia aos atos por ele praticados, dando-lhe a opção de praticá-los ou não, mas com o conhecimento prévio das conseqüências e a garantia de que a mesma lei não alcançará situações pretéritas. Assim, anterioridade, Legalidade e Irretroatividades são Princípios que se entrecruzam, pois seriam inaproveitáveis se existissem de forma dissociada uns dos outros.

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro,

A conexão com a Legalidade se revela pela necessidade de lei prévia para instituir o Tributo, uma vez que, de acordo com esse Princípio, a inexistência de autorização legislativa no momento em que ocorreu a conduta praticada pelo contribuinte impediria a sua tributação. A Segurança Jurídica como um dos valores decorrentes do

²⁵⁰ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo Barros de Carvalho. p. 277.

²⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 194.

Estado de Direito exige que a atividade estatal seja dotada de previsibilidade e certeza que dão fundamento à vedação da retroação da lei tributária²⁵².

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, é a dimensão valorativa ou axiológica da Segurança Jurídica que norteia a Irretroatividade que:

Dá origem ao princípio da não-surpresa do contribuinte, que lhe garante o conhecimento da lei tributária que vai onerar os atos por ele praticados, permitindo-lhe dentro de um ambiente de liberdade que marca o Estado Social e Democrático de Direito optar entre praticar o ato, ou não praticá-lo desta ou daquela forma, ou nesta ou naquela oportunidade, assumindo as consequências fiscais daí decorrentes.²⁵³

A Constituição de 1988 ao consagrar o Princípio da Anterioridade, apenas reforçou a segurança insculpida na Irretroatividade.

O Princípio da Irretroatividade aplica-se concomitantemente aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, nesse sentido George Salomão Leite e Fábio Medeiros ao tratarem da Irretroatividade como corolário da Segurança Jurídica explicam:

Assim, seus desdobramentos englobariam, além da legislatura, a administração e a judicatura. Nesse sentido, urge erradicar o vício de se restringir o Princípio da Irretroatividade a uma limitação imposta exclusivamente ao legislador. O Princípio da Irretroatividade aplica-se também à totalidade das fontes de formação do Direito, quer às decisões do poder Judiciário, quer aos atos e decisões do Poder Executivo. Somente assim, a Segurança Jurídica e a proteção da confiança, como

²⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 188

²⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 188.

valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser assegurados.²⁵⁴

Como preleciona Roque Antonio Carraza: “se as exigências do Princípio da Legalidade pudessem ser atendidas por meio de uma simples lei formal, ainda que retroativa, isto é, reportável a acontecimentos passados, a garantia de segurança às pessoas que ele encerra seria, mais do que despidiende, inexistente”.²⁵⁵

Assim, fragilizado ficaria o argumento da Legalidade como instrumento hábil a assegurar ao contribuinte a proteção contra o arbítrio do Poder Público, diante da imprevisibilidade na aplicação das leis atinentes a cada conduta.

Nesta esteira, o Código Tributário Nacional, estabelece em seu art. 144, a regra geral para a qual não cabe exceção, em se tratando de lei que cria ou majora Tributos, determinando que a lei aplicável é a lei eficaz no momento da ocorrência do fato gerador: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”²⁵⁶

O artigo em comento deve ser interpretado juntamente com o dispositivo constitucional que alude à Irretroatividade levando à conclusão de que a lei nova, não pode ser aplicada a fato retrospectivo, ocorrido antes da sua vigência. A única lei a ser aplicada é aquela que já era eficaz ao momento em que o fato deixou de ser uma simples hipótese, para acontecer no mundo fenomênico.

Embora para a criação ou majoração de Tributos, a regra tenha caráter absoluto, ou seja, não admite exceções, o Código Tributário Nacional prevê, em seus artigos 144 e 106, as exceções ao Princípio da Irretroatividade que se estabelecem, em regra, nos moldes do Direito penal com base mais benigna ao réu. Se no Direito penal cabe a máxima “*in dubio pro reu*”, no Direito tributário cabe a máxima “*in dubio pro contribuinte*”.

²⁵⁴ LEITE, George Salomão; MEDEIROS, Fábio. Os Princípios Constitucionais e a Atividade Tributária do Estado in LEITE, George Salomão. **Dos Princípios Constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**.p. 398.

²⁵⁵ CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário** . p.359.

²⁵⁶ BRASIL, **Código Tributário; Processo Civil; Constituição Federal e Legislação Complementar**. p. 233.

Neste sentido, Roque Antonio Carraza acrescenta que “aceita-se que algumas leis tributárias retroajam, desde que elas assim o estipulem. São as que de alguma forma, beneficiam o contribuinte (*lex mitor*) , como as que lhe concedem um parcelamento , um prazo mais lato para o recolhimento do Tributo etc.”²⁵⁷

Em contrapartida, as leis que eventualmente agravam a situação do contribuinte, terão sua eficácia diferida.

De acordo com o art. 106, I do CTN, a lei meramente interpretativa poderá retroagir à data da lei interpretada:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;²⁵⁸

Ricardo Lodi Ribeiro explica que alguns doutrinadores brasileiros, como Aliomar Baleeiro²⁵⁹, não aceitem a existência da lei interpretativa, ao fundamento de que seria inócua a interpretação repetindo o sentido da lei anterior; e dar-lhe um novo sentido, não seria possível pela impossibilidade de retroação. Entretanto, aduz o doutrinador: “a existência de lei interpretativa no Direito pátrio, que já foi afirmada pelo STF e deriva do próprio CTN (art. 106 I), tem como fundamento a pluralidade de sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei, sendo comum que haja controvérsia acerca de qual deles deve prevalecer”.²⁶⁰

Mizabel Derzi, preleciona que embora a lei admita várias interpretações, a aplicável ao caso concreto é exatamente aquela aceita

²⁵⁷ CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p.358.

²⁵⁸ BRASIL, **Código Tributário; Processo Civil; Constituição Federal e Legislação Complementar**.p. 233

²⁵⁹ Roque Antonio Carraza, em sua obra intitulada **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p.362, também não aceita a irretroatividade da lei interpretativa, pois de acordo com o autor, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei. A lei é o Direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida aos seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Aceitar-se-ia a retroatividade de uma lei tributária inconstitucional, pois neste caso, seria apenas um simulacro de lei. Mesmo nesse caso, à nova lei, em homenagem ao Princípio da Segurança Jurídica, não é dado agravar a situação do contribuinte. Assim finaliza o doutrinador “leis retroativas só os tiranos as fazem, e só os escravos se lhes submetem”

²⁶⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 194.

quando correu a situação por ela tutelada, embora posteriormente caiba outra interpretação. Assim pontua:

A Irretroatividade da lei alcança, portanto a inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada. A limitação imposta às leis novas quanto à Irretroatividade abrange também os atos judiciais, uma vez que uma decisão judicial é sempre tomada segundo certa leitura e interpretação da lei. Interpretação nova, ainda que mais razoável, não pode atingir sentença já transitada em julgado. Não podem retroagir as decisões judiciais, ainda que a título de uniformização jurisprudencial. O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois torna-se inviável a aplicação do Direito, se a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que fossem proferidas novas decisões com base na nova lei, simples nova inteligência da lei.²⁶¹

Ricardo Lodi Ribeiro explica que:

É muito comum que o legislador, sob o pretexto de estar interpretando lei anterior, promova uma inovação no ordenamento jurídico a partir da imposição de uma solução que não podia ser encontrada na lei interpretada, a fim de forçar a alteração da jurisprudência dos tribunais. Nestes casos, não há que se falar em interpretação autêntica, mas em correção legislativa da jurisprudência, o que obviamente não produzirá efeitos.²⁶²

²⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p.205.

²⁶² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 196.

Ricardo Lodi Ribeiro acrescenta ainda que diante da admissão da jurisprudência dos tribunais de mais de uma solução hermenêutica, a única interpretação passível de aceitar a retroação, é a interpretação autêntica²⁶³ “Nesse sentido, só é legítima a retroatividade da interpretação legal, se vier a confirmar a interpretação que era dominante, sendo reconhecida pela jurisprudência pacífica, ou diante de um cenário que ainda não houve definição pretoriana quanto a uma orientação segura para os destinatários da norma”.²⁶⁴

Assim, a norma que se limita a interpretar, desde que seja a interpretação autêntica, legal ou legislativa, revelando o exato alcance da norma anterior, sem introduzir alteração no entendimento anterior, pode retroagir. Em contrapartida, a ressalva constante na parte final do inciso I do art. 106, ressalva que se a norma prevê novo gravame, ou impõe penalidade quanto às infrações da lei anterior, esta terá sua aplicação restrita aos fatos futuros.

Seguindo-se a previsões do Código Tributário Nacional, tem-se a previsão do inciso II do art. 106:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de Tributo;

²⁶³ Quanto à interpretação autêntica, Nader, em seu NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. p. 264, que quanto à fonte a interpretação do Direito pode ser autêntica, doutrinária e jurisprudencial. Também denominada legislativa, a interpretação autêntica é a que emana do próprio órgão competente para a edição do ato interpretado. Assim, se o ato emanou do Executivo – decreto ou medida provisória – interpretação autêntica será a que for objeto de um novo decreto ou medida provisória, com esclarecimentos sobre o conteúdo do ato anterior. Quanto à aplicação retroativa, cuidado especial deverá ter o aplicador da lei, para verificar se o ato de interpretação limitou-se a revelar o sentido da lei anterior. Na hipótese de terem ocorrido inovações estas não poderão ser retroativamente aplicadas anão ser em condições já previstas em nosso ordenamento.

²⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima) p. 197.

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Do onde se depreende que, embora para a norma que crie ou majore Tributos, nem lei mais benéfica poderá retroagir, o mesmo não ocorre com a norma sancionatória, que representa no âmbito tributário, com ressalvas, ao Princípio da retroatividade benéfica da lei penal, conforme disposto no art. 5º, XL da Constituição Federal de 1988.

A retroação mais benéfica estabelecida no Código Tributário Nacional diz respeito apenas aos atos não definitivamente julgados, isto é, não definitivamente decididos na órbita administrativa e na judicial, para os quais ainda caiba questionamento.

Ricardo Lodi Ribeiro sublinha que :

A retroatividade, aplica-se tanto às multas de ofício, impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias, quanto à multa de mora, uma vez que o art. 106, II não faz distinção quanto à natureza da sanção que será atingida pela lei mais benigna. Porém, por não se tratarem de sanção, os juros de mora e a correção monetária não são atingidos pela retroação benigna.²⁶⁵

A Constituição Federal de 1988, ao inserir no seu texto, o Princípio da Irretroatividade tributária, diretamente ligado ao Princípio da proteção do contribuinte, certamente representou mais uma conquista do contribuinte, no intuito de, juntamente com os demais Princípios ali revelados, efetivar; dar concretude à Segurança Jurídica .

²⁶⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). p. 201.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa aqui concluída envolveu uma breve digressão histórica acerca do conteúdo da Segurança Jurídica, desde o Estado Absoluto, até o atual Estado Democrático de Direito, delimitando de forma sucinta, em cada fase, os valores e parâmetros a ela aplicáveis, revelando como se deu a construção teórica do atual enfoque dado ao Princípio da Segurança Jurídica.

O Direito existe para reger o comportamento humano nas relações sociais, para isso, ainda que essencialmente positivado, é certamente um produto cultural. Assim para que ele possa acompanhar a constante evolução da sociedade onde se aplicará é necessário que traga ínsito os valores desta sociedade. Nesse passo, os Princípios cravados de conteúdo axiológico e conjugados entre si desempenham a função de servir de suporte para a norma positivada, traçando o fundamento a partir do qual o sistema jurídico se estrutura.

Assim, a análise dos Princípios deve ser feita, não só em função de suas origens históricas, mas considerando-se principalmente os valores neles encetados; seus elementos teleológicos, para garantir uma hermenêutica coerente com todo o ordenamento jurídico.

A análise dos Princípios constitucionais tributários, remonta à Magna Carta inglesa de 1215, quando surgiram os primeiros contornos do que se conheceria posteriormente como Princípio da Legalidade tributária, exigindo autorização da aristocracia dominante para tributação. A confiança de que esta relação só surgiria se autorizada por “representantes da sociedade”, parecia ter o formato adequado para frear os arroubos arrecadatórios do rei.

Durante o Absolutismo do século XV a Segurança Jurídica era caracterizada pelo abrigo que só o Estado, na figura do Rei, e representante legítimo de Deus na terra, era capaz de proporcionar aos cidadãos. Só o Estado seria capaz de frear o individualismo e o egoísmo dos homens que, na ausência de um soberano seriam incapazes de conviver.

O absolutismo foi um momento de glória para o Estado patrimonial, e a opressão fiscal desse modelo de absoluta insegurança jurídica levou à diversas revoluções, dentre as quais a Revolução Francesa.

Embora delineado em momento anterior, somente após a Revolução Francesa de 1789 houve a consolidação do Princípio da Legalidade como decorrência da soberania popular.

No início do século XIX começou a se estruturar uma nova forma de Estado, o Estado Liberal, que adotou como modelo econômico o capitalismo cujo objetivo principal era a obtenção do lucro individual, separando a economia da moral. Para isso era necessário garantir-se a abstenção do Estado que só poderia intervir para garantir a propriedade e a liberdade tão cara aos liberais.

Era preciso estabelecer-se a separação de poderes para que ninguém pudesse dispor sozinho de todo o poder do Estado. Assim, o Estado antes uno, com a separação dos poderes divide definitivamente a função de cada um deles: Executivo, Legislativo e Judiciário. Desse modo, a criação e majoração de tributos, que antes era poder do príncipe, isto é, do chefe do Executivo, passou a ser atribuição do Poder Legislativo (como forma).

Os Princípios foram positivados e o positivismo se estabelece em desprezo ao jusnaturalismo. A burguesia não precisava mais buscar a satisfação dos seus interesses nos valores jusnaturalistas, pois esses já haviam sido positivados pelo ordenamento liberal, cujo maior exemplo, foi o Código Civil de Napoleão.

A doutrina positivista que propunha uma ruptura absoluta entre o Direito e a Moral, dominou parte da cultura européia até a Primeira Guerra (1914 – 1918) e serviu para garantir a Segurança Jurídica por meio de normas positivadas, numa espécie de culto total ao texto legal, estabelecendo uma ruptura entre o Direito e a Moral, reduzindo a realidade ao formalismo estéril da norma. A Segurança Jurídica decorria do Direito positivo que mantinha o Estado omissor, mas era capaz de assegurar a liberdade dos indivíduos e a sua propriedade. A esfera pública separou-se definitivamente da privada, sendo que a primeira passou a subordinar-se a segunda. Os princípios funcionavam apenas como postulados lógicos que inspiravam o legislador na

explicitação da lei positiva, com caráter meramente complementar, pois o juiz na hora de aplicá-los, deveria se ater ao Direito posto.

O valor justiça foi desconsiderado em função do subjetivismo do termo e incerteza causada pelas suas múltiplas concepções.

O respeito à literalidade do texto legal, levando a uma sobreposição do valor segurança ao valor justiça, aliado a um capitalismo desumano, foram capazes de gerar enormes distorções sociais e atrocidades

Segue-se, no início do século XX, a construção do Estado Social, ou do Bem Estar Social (1919 a 1989). Com o objetivo de corrigir as distorções geradas pelo Estado neutro e individualista, o novo modelo pretendia a busca pela justiça social e igualdade material, a partir das prestações estatais para os cidadãos. Substitui-se então a ideia de Segurança Jurídica por Seguridade Social. As funções do Estado se ampliaram exigindo prestações positivas. Iniciou-se uma intervenção social maior no sentido de garantir aos cidadãos saúde, educação, habitação. A realização da Justiça material passa a ter ponto de destaque.

A idéia de liberdade foi aprimorada e não bastava mais o indivíduo ser formalmente livre, era preciso que o Estado assegurasse meios necessários para que o indivíduo pudesse exercê-la. Ocorre que atuação do Estado em prol do cidadão significou relevante aumento nos gastos públicos que nem sempre significou apenas a atuação do Estado voltada aos mais necessitados, mas muitas vezes esteve em função das elites dominantes, com incentivos fiscais setoriais em prol do desenvolvimento econômico.

Surge também a necessidade de dar-se um contorno ainda mais rígido à Legalidade. A lei tributária deveria determinar todos os elementos essenciais que a compõem: fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo e multa. Tal exigência passou a ser prevista pelo Princípio da Estrita Legalidade ou Tipicidade.

Com o aumento vertiginoso do custo estatal, e quando os governos já não conseguiam suportar o ônus das exigências da coletividade, ocorre, a partir da década de 80 o “sepultamento” do modelo nos Estados Unidos e Inglaterra.

Com novos parâmetros se estrutura uma nova ordem constitucional, o Estado Democrático de Direito com um novo paradigma baseado na justiça.

A segurança Jurídica passa a incorporar o sistema constitucional como garantia constitucional: certeza do Direito (Segurança Jurídica formal) e como meio de efetividade dos Direitos e liberdades fundamentais (Segurança Jurídica material).

O ordenamento jurídico contemporâneo se traduz num sistema jurídico constitucional, pois as normas inseridas neste ordenamento não ficam isoladas, antes, se unem no intuito de buscar a harmonização desse sistema, como elementos essenciais de um único bloco. A Constituição é assim, um sistema de valores jurídicos e as regras que a compõem só podem ser aplicadas nos limites dos valores que a densificam por meio dos Princípios.

Norma jurídica é gênero cujas espécies são regras e Princípios. Segundo Ronald Dworkin, um Princípio é um padrão de intenso caráter axiológico e moral que deve ser observado, não porque vá resultar numa consequência expressa e imediata, como é o caso da regra, pois as regras, para o autor, são normas, que em caso de realização do ato, prescrevem uma consequência jurídica definitiva; permitem ou proíbem de forma definitiva, ou seja: são mandamentos definitivos e a elas se aplica o “tudo ou nada”. Já os princípios, não devem ser preteridos, ao contrário, podem e devem ser sopesados na solução do caso concreto.

A partir da segunda metade do século XX os Princípios deixam de ter caráter meramente complementar para ter sua força normativa reconhecida. Saltam dos Códigos para as Constituições e se convertem em fundamento para a ordem jurídica como Princípios constitucionais.

Na seara tributária, o Princípio constitucional da Anterioridade assegura o contribuinte de que a norma tributária instituidora ou majoradora de Tributos, não será aplicada de modo a surpreendê-lo, causando-lhe prejuízos de qualquer ordem; O Princípio da Legalidade, assevera que o contribuinte terá o dever de contribuir para a manutenção do Estado, mas que está invasão em seu patrimônio só será efetivada quando aprovada por seus representantes eleitos. Os dois Princípios já mencionados, em conexão com o Princípio da Irretroatividade, são, certamente, uma

demonstração do compromisso do Estado com a Segurança Jurídica. Entretanto, o que se vê na prática, é um Estado com uma crescente voracidade arrecadatória.

Ocorre que, atualmente, é possível perceber-se a criação de leis com termos imprecisos e carentes de transparência. A maior parte dos contribuintes não tem, sequer, conhecimento dos tributos que pagam e qual o destino destas receitas, além da crescente complexidade da legislação tributária.

Tudo isso leva a crer que está havendo uma flexibilização da legalidade, privando-lhe do requisito da deternabilidade em prol da arrecadação, o que acarreta uma total insegurança para toda a sociedade.

A Segurança Jurídica hoje é um Direito fundamental do cidadão e implica normalidade, estabilidade, proteção contra alterações bruscas numa realidade fático-jurídica. Significa o respeito por parte do Estado às realidades consolidadas a adoção de comportamentos coerentes, estáveis e justos. Embora a construção do Estado Democrático de Direito seja caracterizada pelo resgate do conteúdo valorativo do conceito de justiça, face à consequente superação dos estágios antecedentes, mas necessários, como Estado de Direito, que em função de um positivismo estéril reduziu a segurança à Legalidade. A realidade ocorre de forma incompatível com os idéias desenhados.

Na seara tributária, assim como na esfera penal, evoluir não pode significar excluir, ou seja, excluir a exigência da tipificação cerrada, sob pena de a excessiva ampliação de condutas gerar uma total insegurança para o contribuinte.

É na tributação que a Segurança Jurídica encontra maior relevância, pois sem ela, o contribuinte fica privado de conduzir suas atividades de forma planejada, com a garantia do equilíbrio pela previsibilidade das conseqüências. A relação decorrente tributação nem sempre é pacífica, o que leva a conclusão de que a questão tributária assume relevo não só no plano econômico, mas no âmbito social e psicológico do contribuinte.

Hoje, os Princípios, não mais se limitam a orientar a elaboração legislativa, mas revestem-se da importância de norma jurídica de observância obrigatória e violar um princípio passa a ter uma conseqüência,

talvez, mais grave do que violar uma norma, pois implica na destruição de todo o sistema constitucional vigente.

A superação destes entraves exige alterações substanciais. Assim, o propósito desta pesquisa é trazer subsídios que possam contribuir para a reflexão sobre o tema, diante da necessidade de se estabelecer relações seguras para o equilíbrio das relações entre Estado e contribuinte e a consolidação das instituições democráticas, sendo relevante também para propiciar o crescimento econômico do País.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. Org. Ernesto Garzón Valdés [et al]; trad. Gracélia Batista de Oliveira Mendes – São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. 166 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 209 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da Definição à Aplicação dos Princípios**. São Paulo: Malheiros Editores. 2009. 195 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2005. 859 p.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995. 238 p.

_____, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. trad. Fernando Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação Alaôr Caffé Alves. 3 ed. rev. Bauru, São Paulo: Edipro, 2005. 192 p.

_____, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. 184 p

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 827 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 09 março. 2011.

BRASIL, **Código Tributário; Processo Civil; Constituição Federal e Legislação Complementar**/ obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2011 990 p.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana** : entre os direitos e deveres fundamentais Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 276 p.

CADEMARTORI, Sergio. **Estado de Direito e Legitimidade**- uma abordagem garantista. 2 ed.Campinas, SP: Millenium Editora, 2006. 249 p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7 ed. Coimbra: Almeida, 2003. 1521 p.

CARRAZA, Roque Antonio: **Curso de Direito Constitucional Tributário** . 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. 1103 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2007. 569 p.

CASSESE, Antonio. **International Criminal Law**. 2^a ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 2008, p. 455

CLARET, Martin. **O Príncipe**. coleção obra-prima de cada autor. São Paulo: Martin Claret, 2008. tradução Pietro Nassetti. 180 p.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Bahia: Jus Podium. 2007. 201 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 933 p.

CRUZ, Paulo Márcio. **Política, Poder, Ideologia e Estado Contemporâneo**. 3. ed. 6ª tir. Curitiba: Juruá, 2009. 265p.

_____, Paulo Márcio; GOMES, Rogério Zuel (Coords.). **Princípios Constitucionais e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2008. 271 p.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. trad. Nelson Bueira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. 568 p.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 800 p.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001. 364 p.

_____, Tércio Sampaio. **A Teoria da Norma jurídica em Rudolf Von Jhering**. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/36449740/TSFJr-A-teoria-da-norma-juridica-em-Rudolf-Von-Jhering>>. Acesso em: 04/01/2011.

FISCHER, Otávio Campos. **Duas Observações sobre o ISS e a LC 116/2003**: a inexistência de qualquer ISS até 31.12.2003 e a tributação dos “serviços congêneres”. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. Coord. Djalma de Campos. Ano 11n. 53 nov/dez 2003. 352 p.

FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado**: (teoria constitucional e relações internacionais). 2 ed. Rio de Janeiro: Forense universitária, 2002. 541 p.

GERMANOS, Paulo André Jorge (coord). **Segurança Jurídica**: coletânea de textos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 129 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011 796 p.

LEITE, George Salomão. **Dos Princípios Constitucionais**: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. 2 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2008. 415 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Supremacia Constitucional Como Garantia do Contribuinte**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT. V. 39, p.24, jul-ago 2001b.

MARINONI, Luiz Guilherme (coord.) . **A Força dos Precedentes**: estudos dos cursos de mestrado e doutorado em Direito Processual Civil da UFPR.Salvador: JusPodivm. 2010. 282 p..

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 11. São Paulo: RT: CEU, 2005. 543 p.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **Segurança Jurídica Tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 102 mar. 2004 São Paulo: Oliveira Rocha 2004. pp.33-44.

MENDONÇA, Jacy de Souza. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3 ed. ver. e atual. São Paulo: Ridel, 2010. 256 p.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro, Forense, 2004. 418 p.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 12. ed . rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.216 p.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias

da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 175 p.

PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (orgs.). **Os Princípios da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. 753 p.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmim. **Teoria Geral da Constituição**. 2007. Belo Horizonte: Del Rey. 280 p.

REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. 122 p.

_____, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 393 p.

_____, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5 ed. rev. e rest. 7 tir. São Paulo: Saraiva, 2005 . 161.p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. 300 p.

_____, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte da Idade Média à Crise do Estado-Nação**. Disponível em 17 jun. 2011:< http://www.cej11deagosto.com.br/arquivo8_ricardo_lodi.htm>. Acesso em 17 jun. 2011.

SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Dissertação de mestrado. Univali Curso de pós-graduação stricto sensu em ciência jurídica- Itajaí- dezembro de 2006 .179 p.

SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24 ed. São Paulo: RT, 2005. 924 p.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. 748 p.

_____, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. 813 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**- valores e princípios constitucionais tributários. V. II. Rio de Janeiro, Renovar. 2005. 689 p.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Prefácio à primeira edição. *In*: GONÇALVES, Jonisval Brito. **Tribunal de Nuremberg 1945-1946**: a gênese de uma nova ordem no direito internacional. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 385 p.