



O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA CRIAÇÃO E APLICAÇÃO DO TRIBUTO

Prof. José Souto Maior Borges

Professor Honorário na Faculdade de Direito da PUC/SP. Ex-Professor Titular de Direito Tributário nos Cursos de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Advogado e Consultor Jurídico em Recife.

“Nossa ciência do direito procede de Roma; é uma **invenção** dos romanos, da mesma forma que a filosofia é uma invenção dos gregos. É tão insensato para um jurista ocidental desprezar o direito romano quanto para um filósofo envergonhar-se da filosofia dos gregos. É ter vergonha de sua mãe” (MICHEL VILLEY, **Philosophie du Droit**, I/80).

1. A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe atribuem efetividade. Matéria a ser abordada pela Filosofia do Direito. Sob essa perspectiva, a investigação filosófico-jurídica incide sobre a ordenação jurídica positiva. Não coincide porém com ela. Porque a este última só interessa a segurança jurídica enquanto valor imanente ao ordenamento jurídico. De conseguinte, a segurança jurídica é, sob este último aspecto, matéria de direito posto. Valor contemplado e consignado em normas de direito positivo.

2. Mas a segurança jurídica é um atributo que convém tanto às normas jurídicas, quanto à conduta humana, fulcrada em normas jurídico-positivas; normas asseguradoras desse valor – é já dizê-las informadas pela segurança jurídica. Nessa região normativa material contudo não costumam as normas positivas enunciá-la **tout court**, como se assim estivesse inspirado e formulado o princípio: “É assegurada a segurança jurídica”. Nesse enunciado, a segurança jurídica soaria quase como uma vã tautologia. Noutras palavras e mais claramente: a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no

interior do ordenamento jurídico. Por isso mesmo se interpõe para logo a especificação: princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo, mais sinteticamente: segurança jurídico-tributária. Cabendo conseqüentemente indagar: quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso.

Assim considerada, a segurança é, percebe-se, um problema de direito positivo. Categoria dogmática portanto. No Brasil, categoria constitucional, primordialmente plasmada e inclusa dentre os direitos e garantias fundamentais, individuais ou coletivos, no artigo constitucional 5º.

3. Bem encaradas as coisas – e o direito não passa da **res justa**, como ensinavam os romanos – todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais, buscam, em última análise, assegurar, literalmente: “tornar seguros” os direitos que esse dispositivo adnumera: um experimento de realização da justiça. Para esse fim é que se consociam direitos e garantias constitucionais. De meios assecuratórios dos direitos não passam as garantias, como já ensinava RUI BARBOSA. A desapropriação mediante justa e prévia indenização em dinheiro (art. 5º, XXIV) é uma garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII), como de certa forma o é a própria função social da propriedade (art. 5º, XXIII).

4. No plano sintático do interrelacionamento normativo, particularmente no art. 5º, transparece a dependência, o entrelaçamento da segurança com outros direitos e garantias constitucionais. Manifestação da segurança é por exemplo a proibição de leis retroativas: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI). Esse princípio é reiterado, no âmbito constitucional tributário, com uma significação que lhe adensa o sentido: é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, **a**). Proibição da retroatividade da cobrança (ato infralegal) do tributo. O que não pode a lei é com maiores razões defeso à administração pública. O ofício de administrar consiste em aplicar a lei (SEABRA FAGUNDES).

5. A segurança tributária não se reduz (ponderação trivial não fora sumamente necessária à arquitetura da demonstração subsequente) à proibição de leis tributárias retroativas. Bem por isso ela é sintaticamente dependente de outros direitos e garantias constitucionais. Nenhuma segurança sem justiça tributária; nenhuma segurança sem legalidade, etc. O privilegiamento da enunciação desses direitos não exclui contudo outros direitos e garantias que a CF adota. Eles são “apenas” os direitos e garantias mais eminentes, os mais dignos de serem questionados. Por isso a CF os nomeia “fundamentais”.

6. O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter

eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expresso. A proibição de leis tributárias retroativas (implícita no art. 5º, XXXVI) pode ter maior eficácia do que a proibição expressa da **cobrança** de tributos com relação a fatos tributáveis ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a)). Eficácia é havida aqui como relação entre norma de conduta e conduta normada; relação sindicável pela sociologia jurídica, ao estudar o comportamento efetivamente adotado pelos “destinatários” da norma. Destinatários estão ai entre aspas porque a norma recai a rigor, não sobre pessoas, mas sobre determinados comportamentos humanos.

7. Conclusão dessas ponderações: é tecnicamente desnecessário – e mesmo desaconselhável – que se reitere um preceito implícito cuja abrangência material e pessoal já alcança o campo simultaneamente coberto por um preceito expresso. Mas a CF de 1988 reiteradamente o faz. Por exemplo, do direito de propriedade, expresso na CF, é possível deduzir: nenhum confisco tributário. E a CF é no particular enfática: privação da propriedade só – como visto – por desapropriação, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Para que então o art. 150, IV, vedar a utilização de tributo com efeito de confisco? Para nada! Esse último dispositivo não passa de uma inutilidade.

8. Mas a regra hermenêutica não sem razão anatematiza a interpretação literal de um dispositivo isolado e a técnica interpretativa interdita a exegese de um texto, abstraído o seu contexto. E encontra admirável aplicação no âmbito da segurança jurídica. O art. 5º da CF de 1988 é um outro nome normativo da segurança jurídica, todo ele o é. E nenhum dispositivo isolado seu. Mas a segurança é, também ela, um instrumento da justiça.

9. A mais eminente de todas as normas assecuratórias de direitos individuais é a isonomia. Enunciada no **caput** do art. 5º: “Todos são iguais perante a lei” (igualdade formal, no sentido kelseniano). E também no item I desse dispositivo: “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” (igualdade contutística – diria PONTES DE MIRANDA). Sem isonomia, nenhuma segurança. Segurança é pois um subrogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem-objeto).

10. Não somos iguais, homens e mulheres, diante de atos infralegais (decretos, portarias, instruções, ordens de serviço, resoluções, pareceres-normativos, etc.). Pobre direito seria a isonomia se adentrada apenas nesses atos infralegais. Uma contrafacção da segurança. Somos iguais **diante da lei** (igualdade formal) **e na lei** (igualdade material). A metalinguagem doutrinária não está adstrita à repetição servilmente literal da linguagem-objeto, a do ordenamento constitucional. Por isso pode descrever a relação entre isonomia e legalidade como uma relação conversa: nenhuma isonomia, sem legalidade; nenhuma legalidade, sem isonomia. E enunciar por esta via um só princípio, um só direito-garantia, a legalidade isônoma: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isônoma.

11. A exigência geral da legalidade, na linguagem-objeto, está expressa pelo art. 5º, II: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Ora, tributo, até por definição infraconstitucional, é uma prestação pecuniária compulsória (CTN, art. 3º). Logo, do princípio expresso e geral, é possível derivar a regra implícita e particular: ninguém será obrigado a prestar tributo senão em virtude da lei. É até redundante e pois desnecessária a sua reiteração, nada obstante ocorrente, no âmbito do sistema constitucional tributário: é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I).

12. Nesse âmbito, o do sistema constitucional tributário, todas as normas que integram o subconjunto constituído pelas normas constitucionais tributárias, sobretudo, não exclusivamente porém, o art. 150 – “limitações constitucionais do poder de tributar” – são assecuratórias de direitos e instituidoras de deveres. Mas a competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação, sem limitação, nenhuma autorização. Logo a segurança tributária é um produto da consorciação entre ambas. Mas a segurança é estreada de mão dupla: sem dever, nenhum direito, sem direito, nenhum dever. Essa relação é admiravelmente expressa pela função social da propriedade. Não é, a função social da propriedade, ao contrário do que ingenuamente se supõe, uma limitação à propriedade no sentido de que corresponderia a uma restrição à disponibilidade e utilização do bem pelo seu proprietário. E nem é sequer apenas um limite do direito de propriedade. É também - numa perspectiva de visão mais atenta - uma garantia da preservação do direito de propriedade. Propriedade legítima é a que responde à sua função social. Expressa então a justiça tributária a vinculação da propriedade à sua função social.

13. Por essa via, são iluminados os caminhos que vinculam os deveres jurídicos tributários e direitos subjetivos do contribuinte. A desconsideração da função social da propriedade privada abre ensanchar à tributação extrafiscal. A consideração descomedida do direito do contribuinte (o seu decantado “estatuto”) introduz o império do individualismo jurídico e sua insensibilidade congênita para as aspirações sociais. A consideração exclusiva dos deveres sinaliza e arrasta para a hipertrofia do Estado.

14. Já se vê pois que a virtude está no meio. E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas entre fisco e contribuinte no plano normativo. A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana da meditação sobre o Direito: **suum cuique tribuere**: justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (p. ex., fisco/ contribuinte), o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e contribuinte numa relação isônoma. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence. Tanto resplandece o **suum cuique tribuere** que torna supérfluos e redutíveis os demais componentes da fórmula romana: **honeste vivere, alterum non laedere**. Só vive honestamente, só não lesiona ninguém, que dá a cada um o que é seu.

15. É tão proeminente a posição da isonomia no contexto da CF de 1988, que ela se multiplica em várias interseções constitucionais. É antes de tudo uma relação “externa” porque, nas relações internacionais, o Brasil se rege, dentre outros, pelo princípio da igualdade entre os Estados (art. 4º, V). Os tributos que recaem sobre o comércio exterior – importação/ exportação – não podem ignorar essa exigência. Sob idênticos pressupostos de fato não é cabível gravar discriminadamente o comércio exterior com tributos que sobre ele recaiam.

16. Nas relações internas, a primeira preocupação (topograficamente) é a de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, **in fine**). Tampouco os tributos “internos” podem desprezar a extrafiscalidade como um instrumento que estabelece limites à isonomia entre contribuintes para paradoxalmente preservá-la no plano maior do desenvolvimento econômico fundamental nacional: “erradicar a pobreza” – diz a CF – é um objetivo fundamental do Brasil. Limite não é pois limitação. É só um critério técnico para demarcar as possibilidades de atuação dos supremos princípios constitucionais. Porque essa proeminência não constitui óbice aos limites dos âmbitos de validade dos princípios – normas constitucionais e portanto de direito positivo que são. E toda norma de direito positivo é limitada pelos seus âmbitos de validade. Um princípio de direito positivo, como a segurança, não pode aspirar uma validade universal.

17. Não é a igualdade simples, aritmética, que os textos constitucionais visam preservar. É antes uma proporcionalidade, um **analogon** entre bens e pessoas. A suprema iniquidade é tratar igualmente os desiguais. Os impostos não devem ser uniformes e linearmente iguais, mas proporcionais segundo a necessidade de atenuar ou – tanto quanto possível – erradicar as desigualdades sociais. A progressividade visa também assegurar essa proporção entre bens e pessoas. Onde porém falha o imposto proporcional (no sentido estrito) instaura-se e legitima-se o império do imposto progressivo. Segurança é tudo isso muito mais ainda.

18. No interrelacionamento entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios interpõe-se igualmente a isonomia, aí visualizada não como uma igualdade de atribuições. Essas pessoas constitucionais são isônomas porque autônomas. Porque recebem e extraem a sua competência – inclusive a competência tributária – diretamente do texto constitucional, sem intermediação legislativa alguma. Por isso a lei federal não corta a lei local: o direito federal não prevalece sempre e em qualquer hipótese sobre o direito local. No âmbito das atribuições constitucionais dos Estados-membros e Municípios a sua legislação prevalecerá contra a lei da União que lhes usurpar a competência, máxime a competência tributária.

19. Sob esse ângulo de análise, transparece o caráter formal da isonomia entre as pessoas constitucionais porque a manifestação dessa igualdade desconsidera o conteúdo das competências legislativas e administrativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E conseqüentemente prescinde da avaliação dos resultados (“os ganhos sociais e econômicos”) do exercício das respectivas competências.

Mas a extrafiscalidade é problema teleológico: visa quanto menos atenuar as desigualdades substanciais no plano social e econômico. Objetiva sobretudo a igualdade substancial dentre as regiões e os Estados, a partir da consideração de que são desenvolvidos uns e subdesenvolvidos outros. A igualdade se aloja então no altiplano dos interesses nacionais mais relevantes, o dos objetivos nacionais permanentes (“objetivos fundamentais” é como os nomeia a própria CF, art. 3º). Essa igualdade responde portanto a um valor imanente e não transcendente ao ordenamento constitucional do país. Mas é, nesses termos havida, um conceito-guia a orientar o jurista na busca incessante da justiça para as instituições públicas e privadas nacionais, como se fora uma estrela polar. Incumbe-lhe indicar a solução mais consentânea com a justiça distributiva: dar a cada Estado, a cada região, o que é seu. Sublime manifestação da arte do Direito, suas misérias e grandezas. O **suum cuique tribuere** nas relações interregionais e interestaduais não diz, com as suas próprias forças, o que é o seu de cada Estado e cada região. Mas veda a apropriação de qualquer bem jurídico por quem não for o seu legítimo titular. Nenhuma região ou Estado há-de economicamente desenvolver-se em detrimento de outra região ou Estado.

Uma conclusão central se impõe: sem isonomia não há segurança, nem Estado constitucional, porque a igualdade não se confina aos direitos e garantias individuais, espreado-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si. A segurança jurídica na criação e aplicação do tributo é apenas uma particularização desse quadro mais amplo.

Referência Bibliográfica deste Artigo (ABNT: NBR-6023/2000):

BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

(substituir x por dados da data de acesso ao site).

Publicação Impressa:

Informação não disponível.