

SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA QUESTÃO DE PRINCÍPIO¹*LEGAL SECURITY IN TAX MATTER: A MATTER OF PRINCIPLE*Fernanda de Holanda Paiva Nunes²Gabrielle Jacobi Kölling³Joedson de Souza Delgado⁴

Resumo: A segurança jurídica é necessária nas relações sociais para estabilizar as situações jurídicas estabelecidas no âmbito tributário, bem como a importância das ações administrativas no ordenamento jurídico interno. Ao apontar as contribuições e limitações da relação entre o Fisco e o contribuinte como uma relação entre o Estado e o particular deve-se reconhecer a importância da segurança jurídica, para evitar surpresas e criar um desequilíbrio. O objetivo da pesquisa é analisar a segurança jurídica em matéria tributária, destacando importantes ferramentas, também incluídas nos princípios, que impedem as ações arbitrárias do Estado em relação ao contribuinte. Consolida-se na aplicação da técnica de pesquisa consistente na revisão sistemática da literatura e utilização do método descritivo realizado a partir de revisão bibliográfica de artigos e livros. Os resultados mostram que a segurança jurídica é obtida de diferentes formas e com instrumentos diversos, mas que, na seara tributária ganha relevo ao se exteriorizar através da vedação ao Estado de instituir ou majorar tributos sem prévia legislação e com tempo suficiente para que o contribuinte se organize. Se assim não fosse, restaria prejudicado o equilíbrio nas relações tributárias.

Palavras-chave: Segurança jurídica. Vedação à decisão surpresa. Princípios tributários.

¹ Recebido em 29/04/2024 e aprovado em 09/08/2024.

² Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Advogada. E-mail: fernandanunes3@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7908053888312941>
Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7218-349X>

³ Doutora e Mestra em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Doutora e Mestra em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Docente da graduação em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM) e da Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS) e do programa de Mestrado em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas do Centro Universitário do Distrito Federal (UDF).
E-mail: koll.gabrielle@gmail.com

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4913726405596681>
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-2225-555X>

⁴ Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Servidor público federal.
Endereço: SHCES Quadra 1205. Bloco A, Apartamento 303, Cruzeiro, Brasília/DF
E-mail: joedson.delgado@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3574246621121538>
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0968-2058>

Abstract: Legal security is necessary in social relations to stabilize legal situations established in the tax sphere, as well as the importance of administrative actions in the domestic legal system. When pointing out the contributions and limitations of the relationship between the Tax Authorities and the taxpayer as a relationship between the State and the individual, the importance of legal certainty must be recognized, to avoid surprises and create an imbalance. The objective of the research is to analyze legal certainty in tax matters, highlighting important tools, also included in the principles, that prevent arbitrary actions by the State in relation to the taxpayer. It is consolidated in the application of the research technique consisting of the systematic review of literature and the use of the descriptive method carried out from a bibliographic review of articles and books. The results show that legal security is obtained in different ways and with different instruments, but that, in the tax area, it gains importance when it is externalized through the prohibition of the State from imposing or increasing taxes without prior legislation and with sufficient time for the taxpayer to comply. organize. If this were not the case, the balance in tax relations would be undermined.

Keywords: Legal security. Prohibition against surprise decisions. Tax principles.

I INTRODUÇÃO

A ideia do Iluminismo, que trouxe o indivíduo para o centro da sociedade, não só inventou o Estado-nação como também redefiniu o vínculo de cidadania estabelecido entre o indivíduo e o Estado. A cidadania, reconhecida como direito, é concedida aos indivíduos na sua relação com o Estado. Começou a se espalhar por todas as áreas onde existem. Talvez a mais importante destas áreas seja a relação fiscal que o Estado estabelece com o indivíduo.

Na relação tributária, determinadas autoridades, deveres e responsabilidades são atribuídos ao contribuinte e ao Estado, que são partes no imposto. Quando olhamos para a disposição destes poderes e responsabilidades, verificamos que o lado estatal tem relativamente mais poderes e direitos, uma vez que é a parte que pode impor sanções. Parece que o lado do contribuinte está regulamentado em termos de mais responsabilidade.

Embora existam regulamentações relativas aos direitos dos contribuintes tanto na Constituição, como nas leis fiscais e outras leis, não seria errado dizer que esta questão foi agrupada sob um único título, comunicada aos contribuintes e que o desenvolvimento dos direitos dos contribuintes foi negligenciado até o passado recente. O ordenamento jurídico brasileiro, em se tratando de questões tributárias, estabeleceu uma série de medidas para resguardar os contribuintes quanto à eventuais surpresas por parte do Fisco.

Os princípios tributários têm por escopo assegurar os direitos do contribuinte perante o fisco, que é o direito de se proteger dos excessos cometidos pelos entes tributantes. Logo, os

princípios constitucionais tributários apresentam-se como verdadeiros limitadores ao poder de tributar do Estado. Desta feita, com base nos princípios tributários é possível ter transparência e defesa tanto para os contribuintes quanto para os entes federados, oferecendo caminhos a serem seguidos na aplicação das leis e resoluções dos conflitos que vierem a surgir.

Nesse cenário, o princípio da segurança jurídica e demais instrumentos que dele decorrem, ainda que consubstanciados em outros princípios, como o da noventena, por exemplo, que tem por objetivo resguardar os interesses dos contribuintes e evitar surpresas.

De fato, é de suma importância conhecer os mecanismos de proteção aos contribuintes no âmbito do Direito Tributário, pois só assim será possível ter um embasamento teórico correto para poder fazer qualquer tipo de questionamento perante a autoridade fazendária.

É nesse contexto que se situa o presente estudo, que tem por objetivo destacar a importância do princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Os esforços para reestruturar as administrações fiscais e tornar o processo tributário eficaz, justo e transparente juntamente com questões como determinar, explicar, proteger e auditar os direitos dos contribuintes têm ganhado destaque em muitos países.

Consolida-se na aplicação da técnica de pesquisa consistente na revisão sistemática da literatura e utilização do método descritivo realizado a partir de revisão bibliográfica de artigos e livros. Assim, buscou-se na doutrina, legislação e jurisprudência, elementos que possibilitassem a melhor compreensão sobre o tema.

2 A SEGURANÇA JURÍDICA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO E SUA RELEVÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito é um dos conceitos básicos da ciência jurídica. Para compreender o lugar do conceito de “direito” na ciência jurídica, será suficiente olhar para a origem da palavra direito. Lei significa essencialmente direitos e hoje em dia, direito significa literalmente justiça que é a lei exige ou atribui a alguém.

A teoria clássica do direito natural discutiu o conceito de direitos no século XIX que é uma autoridade concedida aos indivíduos pelo poder soberano resultante da unificação de suas vontades, caso estes renunciem a sua liberdade.

As pessoas ganharam autoridade ao renunciar aos direitos proporcionados pela sua liberdade natural. A este respeito, o conceito de direitos adquiriu uma estrutura dualista. Por um lado, o direito descreve um interesse protegido por lei, por outro lado, confere ao titular do direito autoridade para beneficiar desta proteção.

A lei descreve uma ordem e o direito descreve o interesse protegido pela ordem. Imediatamente oposto ao conceito de direito está o conceito de obrigação. Se uma das partes tem direito numa relação jurídica, o destinatário tem uma obrigação. A obrigação também pode ser descrita como dívida ou dever.

Além disso, não se deve esquecer que existe uma estreita relação entre o conceito de direito e o conceito de autoridade. Um direito é significativo quando é uma autoridade, ou seja, o poder de aplicá-lo. E nesta seção abordamos a segurança jurídica no ordenamento brasileiro e sua relevância no direito tributário.

2.1 DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica se enquadra dentre os princípios gerais do Direito, sendo entendido como princípio de proteção à confiança no direito brasileiro contemporâneo. A segurança jurídica é compreendida como a obrigação do Estado de prover segurança e estabilidade nas relações jurídicas, tanto as que envolvam os cidadãos e o Estado, quanto as que envolvam os cidadãos entre si, considerando que os fatos e negócios jurídicos se dão dentro do que permite ou não proíbe o ordenamento jurídico vigente.

A segurança tem sua importância na proteção conferida aos cidadãos de que as ações estatais ocorrerão conforme as regras vigentes e, em caso de mudança, não representarão uma ruptura, não serão mudanças drásticas que afetem o patrimônio jurídico consolidado, ou a legítima confiança depositada pelo cidadão no sentido de que o Estado não mudará bruscamente a legislação sobre a qual age o administrado.

O ordenamento jurídico se dispõe a assegurar a estabilidade às relações, resguardando um mínimo de certeza na regência da vida social (SANTOS, 2022). Daí a importância do princípio da segurança jurídica, se não o mais importante dentre os princípios gerais do Direito é, indubitavelmente, um dos mais importantes.

A segurança jurídica, ao lado do princípio da legalidade, desempenha um papel central, porque liga-a diretamente à do Estado de direito. A confiança constitui, de fato, a espinha dorsal comum destes dois princípios, que são inseparáveis a este nível.

O Estado de Direito tem o papel de tranquilizar o cidadão sobre o futuro do seu direito, ao vincular a sua evolução a constantes ideais de oposição à arbitrariedade, e ao permitir o controle da conformidade de textos e atos. Inspira e sustenta a confiança do litigante. É este subprincípio da confiança legítima que inspira a anulação de atos ou textos administrativos que contrariem o sentimento de confiança que os cidadãos desenvolvem face a situações ratificadas pelas

autoridades públicas, uma vez que proíbe a retroatividade de qualquer norma ou ato que imponha novos encargos aos administrados.

Não é demais salientar que o princípio da segurança jurídica, também denominado de princípio da estabilidade das relações jurídicas, como defende Canotilho (2003, p. 256), se constitui em uma das vigas mestras da ordem jurídica. E o autor, ainda sobre o tema, ressalta:

O homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de Direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. [...] A ideia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: princípio da determinabilidade de leis expresso na exigência de leis claras e densas e o princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos.

Pode-se afirmar, portanto, que a segurança jurídica remete também à ideia de previsibilidade, pois o ser humano deve ser capaz de saber as consequências jurídicas de seus atos, de modo que possa sempre prever seus efeitos, como se extrai da lição de Armelin (2003, p. 292), *in verbis*:

A segurança jurídica constitui um elemento fundamental para a sociedade organizada, um fator básico para a paz social, o que implica estabilidade de situações pretéritas e previsibilidade de situações futuras. No plano da atuação jurisprudencial, a previsibilidade das decisões judiciais insere-se para o usuário da jurisdição como um fator de segurança que o autoriza a optar por um litígio ou por uma conciliação. É fundamental que quem busque a tutela jurisdicional tenha um mínimo de previsibilidade a respeito do resultado que advirá de sua postulação perante o Judiciário.

Por isso o princípio em comento também está consagrado dentre as garantias fundamentais do Estado de Direito, e centrado na certeza repassada aos cidadãos de que determinadas relações ou situações jurídicas não serão modificadas por motivos circunstanciais ou, por exemplo, pela conveniência política. É importante pensar em segurança jurídica atrelada à legalidade, pois quando a Constituição Federal veda, por exemplo, que os entes federados exijam ou aumentem tributos sem que lei o estabeleça, busca resguardar os contribuintes de surpresas, reforçando a segurança jurídica em matéria tributária (MARRAFON; DAYAN, 2020).

A força do conceito de segurança jurídica é a mais completa de todos os sistemas que visam promover regras que devem orientar o efeito da ação estatal em situações estabelecidas e a restauração de situações desnecessariamente perturbadas. Traz consigo a fermentação fecunda da “confiança legítima” herdada da sua história, que permite a organização e o desenvolvimento daquela verdadeira simbiose jurídica, que é o princípio da segurança jurídica.

Garcia e Ribeiro (2022), por sua vez, ressaltam a conciliação dos interesses públicos e privados é difícil porque exige segurança jurídica das normas, previsibilidade do sistema constitucional, que deve garantir a legitimidade e a coerência dos incentivos fiscais. Portanto, a

segunda dimensão, de natureza subjetiva, diz respeito à “proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação” (SILVA, 2005, p. 4).

Segundo Amaral (2011, p. 241), os principais elementos componentes da segurança jurídica são a “clareza da lei e previsibilidade do direito, aliados à estabilidade das relações jurídicas, à confiança legítima, à busca pela verdade e ao respeito ao direito processual legislado”.

A importância do princípio da segurança jurídica é tamanha que outros princípios dele derivam, tais como o princípio da irretroatividade da lei, segundo o qual a lei é editada para o futuro, e não para reger situações pretéritas. Tal máxima se encontra consagrada expressamente no inciso XXXVI, do art. 5º, da Constituição de 1988, o qual preconiza a proteção ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito.

De acordo com Sarlet (2004), a segurança jurídica está intrínseca ao princípio da irretroatividade que estabelece que as normas futuras não impliquem em atentado ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Já que ao contrário a situação jurídica geraria incerteza.

Cumprе esclarecer, ainda, que a segurança jurídica não é fruto apenas da lei, mas também de sua aplicação pelo Poder Judiciário, mormente quando se refere da segurança advinda da coisa julgada, assim como deve imperar no âmbito administrativo, pois os administrados se orientam pelos atos administrativos, não se podendo admitir que a instabilidade impere na Administração Pública, em virtude das consequências malélicas para o indivíduo.

O conceito de segurança jurídica, tal como está estabelecido na sua base constitucional, reúne dois princípios gerais que é o da irretroatividade dos atos administrativos e a da intangibilidade dos atos administrativos individuais, que constituem ambas regras de direito objetivo. Estas duas noções têm uma natureza simultaneamente objetiva e subjetiva. Esta última está firmemente estabelecida no direito público e constitucional.

Aplica-se a qualquer norma que, promulgada não apenas no bem comum, mas também afetando situações pessoais, promova ou limite interesses de natureza individual. Pode-se mesmo dizer que este conceito de segurança jurídica é protetor de parceiros privados da autoridade pública domina o sistema de direito administrativo brasileiro, haja vista a sua imprescindibilidade à manutenção da paz social e da estabilidade das relações.

A segurança jurídica é, também, imperativo de justiça, pois esta somente se concretiza em uma ordem jurídica que preze pela segurança. Outros princípios que devem ser considerados, em matéria tributária, para que a segurança jurídica se concretize, ou seja, além do princípio da legalidade, também o princípio do exclusivismo, que impede o emprego de normas indeterminadas na seara tributária reforça a segurança jurídica, ganhando relevo também os princípios da isonomia e da boa-fé (BEZERRA; BORGES, 2015).

Para se resguardar a segurança jurídica, deve-se assegurar o acesso livre ao Poder Judiciário e, assim, tutelar os direitos dos cidadãos. Em suma, o princípio da segurança jurídica se encontra intrinsecamente relacionado à noção de irretroatividade, de não surpresa. E em se tratando de matéria tributária alguns institutos ganham relevo, a exemplo do princípio da anterioridade, como se passa a expor.

2.2 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O Princípio da Anterioridade encontra-se no artigo 150, III, “b”, da Constituição e veda que os entes federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios –, cobrem tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (BRASIL, 1988). Logo, a vedação alcança tanto a instituição de tributos, quanto a majoração de alíquotas.

Com base no referido dispositivo constitucional, infere-se que a cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria, dentre outras modalidades de tributos, que tenha sido criada ou majorada, somente pode se dar a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente ao da publicação do diploma legal que, repita-se, criou ou majorou alíquota de imposto, taxa, ou qualquer outra modalidade tributária.

Trata-se de norma dirigida aos agentes estatais, impondo a eles que se abstenham de praticar determinado fato, qual seja o de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da sua instituição ou aumento. Enquadra-se esta norma, com base na classificação funcional proposta por Hans Kelsen, na categoria de norma com função impositiva negativa, ou norma proibitiva.

No Brasil, o exercício financeiro, que diz respeito ao período dentro do qual se realiza um orçamento estatal anual, corresponde exatamente ao ano civil. Portanto, para se ter uma ideia, eventual diploma legal que crie ou majore alíquota tributária de determinado imposto, por exemplo, em fevereiro do corrente ano, somente gera efeitos a partir do primeiro dia do ano subsequente, ou seja, janeiro de 2020, já que é nesta data que se inicia o próximo exercício financeiro.

A anterioridade tributária jamais pode se confundir com a o princípio da não irretroatividade da lei. Este princípio determina que a lei seja sempre anterior ao fato gerador de um tributo. Ou seja, decorre do princípio da legalidade, que consiste em criar ou majorar a alíquota de determinado tributo e que não pode retroagir. Já a anterioridade está relacionada à segurança jurídica e, por isso, entende o autor que pode ser compreendida como irretroatividade qualificada, já que se exige legislação editada anteriormente ao exercício financeiro no qual determinado tributo pode ser cobrado.

Há de se destacar sempre que o tributo jamais poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que é criado ou majorado. Norma, nesse sentido, é inconstitucional, seja quanto à instituição, seja quanto à majoração, pois se assim não o fosse estaria o constituinte possibilitando surpresas tributárias, o que viola também a moral administrativa (SANTOS, 2022).

Dessa forma, pode-se afirmar que o Princípio da Anterioridade Tributária diz respeito a uma limitação ao poder de tributar dos entes da federação, sendo um princípio basilar do Sistema Tributário Nacional, sem o qual os contribuintes acabariam por se sujeitar ao fator surpresa decorrente da possibilidade que teria o Estado de cobrar tributo imediatamente após a publicação legal que o instituísse ou aumentasse, situação que certamente implicaria insegurança jurídica ao contribuinte.

Cabe aqui uma ressalva quanto à expressão “cobrar”, utilizada equivocadamente pelo legislador constituinte, e que poderia levar a uma interpretação maliciosa, tendente a anular os efeitos práticos efetivamente pretendidos com a adoção do Princípio da Anterioridade. O princípio em comento, portanto, clama que a legislação que institua ou majore determinado tributo somente incida sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao da entrada em vigor da lei. Desta feita, não sendo observada a regra da anterioridade pelo ente federado que criou ou majorou tributo, é inadmissível a cobrança por clara violação ao que dispõe o já citado art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Se assim não fosse, restaria configurada a insegurança jurídica, pois caso um determinado Estado resolvesse instituir um tributo em junho de determinado ano, poderia cobrá-lo já em julho daquele mesmo exercício, por mera conveniência administrativa, o que é inadmissível. Não há que se falar, repita-se, em exigência de tributo no mesmo exercício em que fora instituído ou majorado.

O Princípio da Anterioridade, portanto, nos termos dispostos na Constituição de 1988, segundo os autores acima citados, não pode ser interpretado literalmente, de forma que o verbo “cobrar” precisa ser entendido com o sentido de que o tributo instituído ou aumentado em determinado exercício somente incidirá sobre fatos ocorridos no exercício subsequente a essa instituição ou aumento.

Mesmo se tratando de um importante instrumento de defesa do contribuinte contra eventuais abusos na atividade arrecadadora, em nome de outras razões que dizem respeito a interesses estatais específicos, a exemplo da intervenção na economia para fins de controle da inflação ou da regulamentação de preços para fins de controle da balança de exportações e importações, admitiu o legislador constituinte algumas exceções ao Princípio da Anterioridade, as quais não podem ser ampliadas por meio de Emenda ao texto da Constituição.

Mas como as exceções ao Princípio da Anterioridade não se enquadram no foco deste trabalho, limitar-se-á neste momento, apenas a título ilustrativo, à citação dos casos em que não se aplica referido Princípio, com a respectiva indicação do dispositivo da Constituição que as alberga:

a) empréstimos compulsórios em função de calamidade pública, guerra externa ou iminência de guerra (art. 148, I); b) impostos extraordinários de guerra (art. 150, §1º); c) impostos sobre importação e exportação - II e IE (art. 150, §1º); d) imposto sobre produtos industrializados - IPI (art. 150, §1º); e) imposto sobre operações financeiras - IOF (art. 150, §1º); f) restabelecimento da alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, quando incidente sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, §4º, VI, c); g) restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, quando referente às atividades de importação, comercialização de petróleo, gás natural e derivados, além de álcool combustível (art. 177, §4º, I, b); e h) contribuições parafiscais empregadas para custear a seguridade social (art. 195, §6º) (BRASIL, 1988).

Pode-se perceber da leitura das hipóteses excepcionais ao Princípio da Anterioridade que, de maneira racional, o constituinte buscou proteger interesses dos cidadãos e dos próprios contribuintes que se sobrepõem à necessidade de segurança jurídica concernente ao planejamento econômico-financeiro. Em caso de guerra, por exemplo, a urgência na obtenção de recursos por parte do Estado justifica a autorização para a cobrança imediata de um imposto extraordinário ou de um empréstimo compulsório.

Embora possa parecer paradoxal, interessa ao contribuinte que o Estado tenha o direito de restabelecer, a qualquer momento, as alíquotas do ICMS e da CIDE, quando incidentes sobre combustíveis e seus derivados, pois essa exceção ao Princípio da Anterioridade é o que pode estimular a concessão, por parte do Estado, de benefícios temporários mediante redução da alíquota dos referidos tributos. Destarte, o que precisa ficar claro, a respeito das exceções constitucionais ao Princípio da Anterioridade, é que tais hipóteses estão limitadas àquelas previstas como fruto do Poder Constituinte Originário, não podendo ser ampliadas por meio de Emenda à Constituição.

A despeito da importância do Princípio da Anterioridade, Estados, Municípios e principalmente a União, favorecendo-se do método de interpretação literal da Constituição, encontraram um meio de burlar a norma e obter vantagem em relação aos seus contribuintes, anulando os efeitos dele decorrentes. A técnica adotada consistiu na publicação de leis instituidoras ou majoradoras de tributos, sempre nos últimos dias do ano, de forma que a sua cobrança pudesse ser iniciada quase que imediatamente, surpreendendo o contribuinte com aumento repentino da carga tributária.

No âmbito da União, por exemplo, o Congresso Nacional, através da Lei n. 10.336, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás natural e álcool etílico combustível: é a chamada CIDE-Combustíveis. Referida lei foi publicada em 20 de dezembro de 2001, passando a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002, concedendo ao contribuinte exíguos 11 (onze) dias para planejamento econômico-financeiro.

No mesmo sentido, a Lei n. 9.393 que, publicada em 20 de dezembro de 1996, com *vacatio legis* de 11 (onze) dias, alterou as alíquotas do Imposto Territorial Rural (ITR), chegando a

aumentar, em determinadas situações, de 4,5% (quatro e meio por cento) para 20% (vinte por cento). A Lei n. 8.147 violou ainda mais gravemente o Princípio da Não-Surpresa, ao aumentar de 1,2% (um inteiro e dois centésimos por cento) para 2% (dois por cento) a alíquota da contribuição para o Finsocial, fazendo incidir a nova alíquota a partir do dia seguinte à data da sua publicação, que ocorreu em 31 de dezembro de 1991.

Um pouco menos afrontosa, a Lei n. 8.155, publicada em 31 de dezembro de 1990, instituiu a Taxa de Conservação Rodoviária, concedendo *vacatio legis* de 2 (dois) meses, na medida em que seus efeitos somente passaram a ser sentidos a partir de 1º de março do ano seguinte. Tal lapso temporal, no entanto, inferior a 15 (quinze) dias, não se caracteriza como suficiente para garantir a proteção do contribuinte contra a imposição de tributo sem aviso prévio que lhe permita promover adequado planejamento econômico-financeiro.

As leis supracitadas, embora na sua maioria revestidas das formalidades requeridas pelo dispositivo constitucional que trata sobre o Princípio da Anterioridade, demonstram o verdadeiro desrespeito à sua essência, à sua finalidade maior, que é conferir segurança jurídica ao contribuinte. São claros exemplos da violação ao princípio da anterioridade. Fica evidente, assim, a ineficácia do Princípio da Anterioridade, facilmente burlado durante anos a fio mediante a edição de leis muito próximas do término do exercício social.

2.3 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

O Princípio da Anterioridade Nonagesimal pode ser também denominado de Princípio da Noventena ou de Princípio da Anterioridade Mínima. Ao contrário do Princípio da Anterioridade, a Noventena, como princípio aplicável aos tributos em geral, é fruto do Poder Constituinte Derivado, tendo sido incluído no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

O dispositivo constitucional que alberga o Princípio da Noventena é a alínea “c” do inciso III do artigo 150. Este dispositivo veda, como já dito alhures, que os entes federados cobrem tributo em determinadas situações. Aqui, a alínea “c” destaca que esta vedação alcança os noventa dias antes da data em que fora publicada lei que criou ou majorou tributo. Contudo, a alínea “c” deve ser sempre interpretada em consonância com o que dispõe a alínea “b”. Por exemplo, não adiante publicar uma lei majorando tributos, em 30 de dezembro de 2018, no afã de cobrá-lo já em janeiro de 2019. Ainda que respeitada a anterioridade, nesse caso, a noventena foi inobservada.

A função do Princípio da Anterioridade, conforme ensina Eduardo Maneira, citado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 255), é atuar como subprincípio do que o autor denomina

de “princípio da não surpresa”, e, por conseguinte, resguardar a segurança jurídica, que claramente restaria afrontada se se permitisse instituição ou majoração de tributos a qualquer momento.

Medeiros e Rodrigues (2022) destaca, nesse contexto, que não há como se compreender a anterioridade da lei tributária senão à luz do princípio da segurança jurídica. É somente assim que se evitam surpresas e que se retira do Fisco condutas arbitrárias.

Desta feita, não há como negar que o princípio da interioridade evita a surpresa, ou seja, que o contribuinte, sem que esteja preparado, seja compelido a arcar com tributos instituídos ou majorados em desconformidade ao que dispõe a legislação. Logo, não há que se falar em criação ou aumento de tributo “da noite pro dia”. As regras tributárias devem ser claras e seguras, o que somente é possível se observados, conjuntamente, a anterioridade e a noventena, ou anterioridade nonagesimal. Os princípios em comento, portanto, permitem que o contribuinte se organize, que ele estabeleça metas claras no que tange o recolhimento de tributos e evite, como já dito, o elemento surpresa.

Foi com o intuito de renovar a função do Princípio da Anterioridade que se acrescentou a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da Constituição, instituindo-se o Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Mínima, cujo conteúdo consiste na previsão de uma *vacatio legis* de pelo menos 90 (noventa) dias entre a data de publicação da lei e a data a partir da qual se tornará possível a cobrança do tributo por ela instituído ou aumentado.

Faz-se mister destacar que o Princípio da Noventena não é inovação recente, devendo-se reconhecer que a sua previsão remonta ao texto original da Constituição de 1988, mais especificamente no seu artigo 195, §6º:

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 (BRASIL, 1988).

A aplicabilidade desse dispositivo, no entanto, se restringia às contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, de forma que só com a Emenda n. 42/2003 é que a *vacatio legis* de 90 (noventa) dias passou a ter aplicabilidade em caráter geral, ou seja, passou a valer para todas as espécies tributárias.

A respeito do Princípio da Anterioridade Nonagesimal, Sérgio Pinto Martins (2006, p. 87) aduz que “o objetivo da norma é evitar que o ente tributante edite lei em 31-12 e logo no dia seguinte passe a exigir o imposto de acordo com a nova regra, pegando de surpresa o contribuinte”.

A instituição do Princípio da Anterioridade Nonagesimal foi fundamental para resguardar ainda mais a segurança jurídica dos contribuintes, pois de nada adiantaria assegurar que somente pode ser o tributo majorado ou criado cobrado pelo Fisco no exercício subsequente se não se

resguardasse um período “x”, de vacância (VALLE, 2012). A anterioridade nonagesimal é, portanto, uma forma de se assegurar que o tributo criado ou majorado somente possa ser cobrado no exercício anterior, mas também que a legislação que o majore ou crie entre em vigor pelo menos noventa dias antes de tal cobrança. Portanto, há de se respeitar, concomitantemente, o princípio da anterioridade e os noventa dias de vacância.

Resta claro, pelas mesmas razões até aqui, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal também comporta exceções, algumas delas coincidentes com as exceções ao Princípio da Anterioridade. Não obstante, a Constituição de 1988 estabeleceu situações em que não há necessidade de se observar os noventa dias de vacância, ou seja, o tributo pode ser cobrado imediatamente, a saber: a) empréstimos compulsórios em função de calamidade pública, guerra externa ou iminência de guerra (art. 148, I); b) impostos extraordinários de guerra (art. 150, §1º); c) impostos sobre importação e exportação (art. 150, §1º); d) imposto sobre operações financeiras (art. 150, §1º); e) imposto sobre a renda (art. 150, §1º); f) fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 150, §1º); e g) fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 150, §1º).

3 SEGURANÇA JURÍDICA E A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Finalizando esta discussão, conferir segurança jurídica ao sistema tributário seria, antes de tudo, garantir que os princípios constitucionais que regem o sistema fossem devidamente assegurados (além de legalidade, anterioridade e irretroatividade, também a capacidade contributiva e o devido processo legal), uma vez que se portam como verdadeiras garantias do contribuinte, seja numa perspectiva individual, de que ninguém pode ser cobrado de um tributo que não fora criado por lei, por exemplo, mas também em uma perspectiva social, de maneira que a aplicação de um precedente a casos semelhantes confira uma maior previsibilidade e igualdade na cobrança.

Nesse contexto, é primordial que, no contexto de uma reflexão maior sobre o o sistema tributário brasileiro, dentro do debate acerca da repercussão igualitária da carga tributária sobre o contribuinte brasileiro, seja ele o trabalhador ou o empresário, deve-se perquirir acerca de metodologias capazes de assegurar que as decisões fiscais sejam tomadas visando uma maior segurança jurídica.

Isso porque a segurança jurídica repercutirá diretamente no equilíbrio econômico do país, tendo em vista que a previsibilidade dos caminhos tomados pelo órgão arrecadador, fará com que a escolha de conduta pelo agente econômico, ainda que no seu interesse individual de maximização de seu bem-estar, possa estar pautada por uma garantia de isonomia com todos os demais agentes do mercado (CARVALHO, 2014).

A escolha por um ou outro caminho tomado pelos agentes estatais arrecadadores terão consequências diretas na economia, porquanto os agentes de mercado tomarão suas decisões estrategicamente (BORGES; VILLELA, 2002). Como exemplo, pode-se citar a possível escolha do agente econômico que opta por inadimplir um tributo, seja porque adimpli-lo tomará muito tempo de seu setor de contabilidade, seja porque existem, corriqueiramente, programas de refinanciamento de dívidas fiscais (REFIS) que acabam estimulando essa realocação dos recursos para um setor rentável, levando em conta que a taxa de juros aplicável a essa moratória de adimplemento estimula o investimento daquele valor no mercado.

Desse modo, ao tempo em que se verifica um exacerbado número de normas tributárias reguladoras e gravosas dirigidas à inadimplência, por outro lado, lançam-se, quase que anualmente, esses programas de refinanciamento, gerando, em consequência, verdadeiras falhas de mercado que trazem notáveis prejuízos ao princípio da Livre Concorrência (LEÃO, 2017). Ao passo em que tenta reaver recursos sonogados, acaba criando uma janela de oportunidades para quem deseja prorrogar o tempo de adimplemento tributário, já que no mercado “time is money”, prejudica aqueles que, ao realizar seu pagamento em dia, acabam ficando sem ativos para investir e expandir seu negócio.

Desta feita, se de um lado nota-se a dificuldade dos órgãos arrecadadores em estabelecer normas simples e eficazes (que proporcionariam segurança jurídica) em todo o território, para facilitar e estimular a atuação de empresas produtivas no país, bem assim, em estabelecer os critérios de tributação com base no local e momento de ocorrência do fato gerador (veja-se, por exemplo, a dificuldade em se tributar os serviços de *streaming*), por outro, acaba adotando maior rigor com quem não consegue fugir da carga tributária, como no caso dos encargos sobre a renda oriunda do trabalho (imposto de renda, tributos sobre o consumo, contribuição previdenciária etc.) e do comércio de bens e serviços (ICMS, ISS, IPI, CSLL, Pis, Cofins, etc.).

Questiona-se, diante desse cenário de complexidade do sistema tributário brasileiro, quais seriam, então, as possíveis soluções, para se garantir segurança jurídica àquele que se aventura nos caminhos do empreendedorismo, pequeno ou grande investidor, e, além disso, ao contribuinte que obtém sua renda a partir da venda de sua força de trabalho.

Resta saber de que modo seria possível se alcançar a segurança jurídica que, em consequência, culminaria em uma cobrança isonômica dos tributos e levaria à confiança nas instituições brasileiras, atualmente em crise.

Em primeiro lugar, é importante frisar que, pelo menos ao que parece, os problemas de insegurança jurídica no Brasil não seriam cessados, pura e simplesmente, com a adoção de uma reforma tributária legislativa capaz de alterar alguns institutos jurídicos. Seria necessário, por outro lado, uma verdadeira mudança de paradigmas, não apenas do ponto de vista dos dogmas tributários, mas do que realmente significa a arrecadação para o Estado e como ela pode ser realizada, pelos procedimentos fiscais, bem assim, de como têm sido aplicadas as receitas públicas (SANTOS, 2022).

O problema não se cinge apenas ao campo do direito tributário, mas, de fato, a desigualdade quanto à repercussão da carga tributária, pelo fato de que a maior parte da nossa carga recai sobre o consumo, onerando sobremaneira as camadas com menor poder aquisitivo (daí falar-se em regressividade), é bastante acirrada em função da desequilibrada distribuição desse ônus contributivo (NABAIS, 2009).

O problema também é notado a partir da má distribuição de recursos públicos, seja em privilégios para alguns setores do serviço público, seja a partir da concessão de incentivos fiscais (verdadeiras despesas públicas) para grandes empresas, em detrimento de micro e pequenas, que se utilizam de seu poder econômico para barganhar sua presença em uma localidade (gerando as chamadas guerras fiscais entre estados e municípios). Além disso, o modo como é procedida a tomada de decisão pelos órgãos administrativos fiscais e pelo Poder Judiciário também representa um contratempo significativo para a confiança no sistema tributário pátrio (SANTOS, 2022).

As distorções sistemáticas observada no ordenamento jurídico brasileiro seriam, assim, minimizadas se, no contexto de reforma tributária, houvesse uma maior preocupação com a segurança jurídica, buscando-se privilegiar a previsibilidade e a confiabilidade, corolários daquela. Ao alcançá-las, a consequência de um sistema mais equilibrado, mais lúcido – como convém à metáfora – seria uma maior justiça fiscal, tema tão batido quando o assunto é reforma tributária.

Percebe-se, ainda, que se tem destacado a necessidade de simplificação do sistema tributário pátrio como forma de alcance dessa segurança, entretanto, não é apenas reduzindo o número de tributos que o sistema, por si só, se tornará menos complexo. Se não houver uma conscientização administrativa na formação de precedentes, para viabilizar a previsibilidade das decisões, de nada adianta a mera simplificação através da diminuição na quantidade de tributos.

Nesse contexto, diversas são as cogitações propositivas tendentes a conferir maior previsibilidade ao sistema tributário, no intuito de dar mais confiança ao contribuinte de modo geral, mas, nesse aspecto, um ponto que merece destaque é a maior capacitação dos agentes que lidam diariamente com o processo administrativo fiscal, além da formação de um sólido banco de precedentes uniformizador (MELO, 2014). Esse fortalecimento das instâncias administrativas que constituem o crédito tributário seria hábil a conferir maior economicidade à atividade de arrecadação e fiscalização, bem assim, daria maiores oportunidades ao contribuinte de participar da elaboração do documento fiscalizatório, consolidando direitos fundamentais.

4 CONCLUSÃO

A matriz tributária brasileira, tal como ocorre com qualquer outro sistema jurídico, é a prescrição de condutas que podem ser dirigidas aos particulares ou mesmo ao próprio Estado.

Nesse contexto, ainda se possa tentar negar o caráter normativo dos princípios, vale lembrar que esse entendimento sobreviveu até a atualidade, restando claro que os princípios, assim como as regras, são fontes jurídico-normativas de que decorre a prescrição de uma conduta, impondo ou permitindo as pessoas a agirem de determinada maneira, ou mesmo impedindo-as de agir.

Apesar de a força normativa ser o aspecto comum que une os princípios às regras, faz-se necessário reconhecer a existência de características próprias a um e a outro instituto normativo, características essas que os diferenciam, no mais das vezes, de maneira significativa. Nesse cenário constatou-se que a segurança jurídica, princípio claramente consagrado no art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal de 1988 consubstancia-se em uma das garantias mais importantes que o ordenamento pátrio salvaguarda aos cidadãos.

Ficou claro que para proteger a segurança jurídica, determinados princípios foram estabelecidos no ordenamento jurídico, como princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, que visam resguardar o contribuinte de surpresas. Decerto, não se pode admitir que qualquer norma que majore ou institua tributos desrespeite os referidos princípios, sob pena de se violar a segurança jurídica em matéria tributária, comprometendo a estabilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte.

Em meio a complexidade do sistema tributário brasileiro, é possível afirmar que ressoa como lógico que a simples alteração normativa, através de uma reforma tributária legislativa, não será suficiente para conferir ao nosso sistema tributário a segurança jurídica buscada, nem a confiabilidade nas instituições almejada.

A efetividade na arrecadação, a eficácia na garantia de direitos fundamentais, ou mesmo a distribuição mais equânime da carga tributária não dependem tão somente da instituição de novas regras legais, mas também da valorização do sistema de cobrança administrativa. Seja na formulação de bancos de precedentes, ou na garantia efetiva da ampla defesa, com a capacitação jurídica dos agentes do Fisco, tudo no intuito de garantir a previsibilidade das decisões concedidas no âmbito fiscal.

A adequação do atual sistema tributário presente no Código Tributário Nacional ao Sistema Constitucional instituído em 1988, depende, muito mais, da necessária uniformização de procedimentos, redução na quantidade de obrigações acessórias instituídas pelo fisco no intuito de arrecadação, e na maior transparência das atividades empresariais.

Atribui-se não apenas ao Poder Legislativo o dever de reformar a ordem jurídica tributária em vigor no Brasil, e que permanece propiciando um ambiente econômico e jurídico inseguro, não confiável, desigual e imprevisível. Para que essa seja efetivamente alcançada, consoante se viu, mister ultrapassar o debate em torno da mera redução da quantidade de tributos e obrigações tributárias acessórias.

Cabe, ainda, à administração tributária (exercida pelo Poder Executivo por meio de seus órgãos arrecadadores, fiscalizadores e julgadores) instituir métodos eficazes para que as

soluções dadas aos processos administrativos se deem em conformidade com os corolários da segurança jurídica, como a previsibilidade e confiabilidade.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Guilherme Rizzo. Efetividade, segurança, massificação e a proposta de um "incidente de resolução de demandas repetitivas". *Revista de Processo - RePro*, São Paulo, v. 36, nº 196, p. 237-276, jun. 2011.

ARMELIN, Donaldo. *Observância à coisa julgada e enriquecimento ilícito: postura ética e jurídica dos magistrados e advogados*. Brasília: Conselho de Justiça Federal/Centro de Estudos, 2003.

BEZERRA, José Antônio Lira; BORGES, Antônio de Moura. Legalidade e segurança jurídica tributária. In: BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti; VALADÃO, Marcos Aurélio *Direito Tributário Constitucional: temas atuais relevantes*. São Paulo: Almedina, 2015.

BORGES, José Souto Maior; VILLELA, Marcos Juruena. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 25 abril 2022.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%EA7%20ao_Compilado.htm. Acesso em: 25 abril 2024.

BRASIL. Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942: Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm. Acesso em: 25 abril 2024.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999: Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 25 abril 2024.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Cristiano. Kafka e o sistema tributário brasileiro: uma visão pela perspectiva do direito e economia. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014, p. 55-68.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2014.

GARCIA, Lidiane da Cruz; RIBEIRO, Maria de Fátima. A tributação como fator de (des)incentivo no desenvolvimento econômico-social: conciliação de interesse público e privados sob perspectiva da análise econômica do direito. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas/ Ana Paula Basso e André Luna (org)**. Andradina: Meraki, 2022.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 318 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível: <https://repositorio.usp.br/item/002878740> Acesso em: 5 abr. 2024.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ - RFD, [S. l.]**, n. 37, p. 1-19, 2020. DOI: 10.12957/rfd.2020.53376. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/53376> Acesso em: 29 abr. 2024.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEDEIROS, Ronaldo; RODRIGUES, Abílio de Medeiros. A base de cálculo do ICMS Difal – Não Contribuinte: “Única” ou “Dupla”? Basso, Ana Paula et al. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas/ Ana Paula Basso e André Luna (org)**. Andradina: Meraki, 2022.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, Recife, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/ACADEMICA/article/view/1265/971> Acesso em: 5 abr. 2024.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 17, n. 88, p. 169-308, set./out. 2009.

SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. *Segurança jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SILVA, Almiro do Couto. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 237, p. 271-316, 2004. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/44376> Acesso em: 5 abr. 2024.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da anterioridade tributária. *Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina*, v. 1, n. 1, p. 103-114, 2012. Disponível: <https://www.aprolon.com.br/pkp/ojs/index.php/rdp-pgmlondrina/article/view/8/7> Acessado em: 29 abr.2024.