

Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário

João Francisco Bianco

*Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP.
Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*

1. Introdução

Costuma-se associar a expressão *segurança jurídica* à previsibilidade dos direitos e obrigações que decorrem das relações jurídicas constituídas no âmbito de um Estado de Direito. Oposto da surpresa e do arbítrio do mais forte, a segurança jurídica viabiliza a convivência social civilizada ao assegurar, através do Direito, que direitos serão respeitados e que deveres serão cumpridos.

Trata-se, portanto, de um valor transcendente ao ordenamento jurídico, que não está por este limitado, pois influencia todas as normas de Direito Positivo que lhe atribuem efetividade.¹

Na verdade, sua essência consta na própria Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada pela ONU em 1948, ao estabelecer que todo homem tem capacidade para gozar seus direitos e liberdades (artigo II), estando a ele assegurado o acesso aos tribunais competentes para coibir os atos que violem seus direitos (artigo VIII).²

Também o Papa João XXIII, na Encíclica *Pacem in Terris*, reconheceu ser a segurança jurídica direito fundamental da pessoa humana, conforme lembrado por Alberto Xavier.³

Na doutrina, esse tem sido o entendimento majoritário.

César Garcia Novoa,⁴ por exemplo, identifica os seguintes *pressupostos mínimos* necessários para a caracterização de um ordenamento que assegure a certeza jurídica: 1) a existência de normas jurídicas, ou seja, de um conjunto ordenado de normas positivadas que constituam um sistema; 2) que as normas jurídicas existam previamente à ocorrência dos fatos que elas mesmas deverão regular, ou seja, que as normas produzam sempre efeitos para o futuro; 3) que a existência das normas jurídicas seja de conhecimento geral e que os procedimentos para a publicidade de novas normas sejam objetivos; e 4) que as normas jurídicas tenham uma existência regular, estável, duradoura.

Logicamente não é pressuposto da segurança jurídica que o ordenamento seja perene, estático, mas sim que não haja constantes ou sucessivas alterações cíclicas ou pendulares, prejudicando a adaptação dos cidadãos aos seus mandamentos.

¹ Conforme Souto Maior Borges, “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, *Revista de Direito Tributário*, nº 63, São Paulo, RT, 1994, p. 206.

² Para um exame da evolução histórica da proteção dos direitos humanos, confira-se Fabio Konder Comparato, *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*, São Paulo, Saraiva, 2003.

³ *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, RT, 1978, p. 50.

⁴ “Seguridad Jurídica y Derecho Tributario”, *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*, organizador Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, Malheiros, 1997.

Hector B. Villegas⁵ entende que o conteúdo do princípio da segurança jurídica é dado por três aspectos fundamentais: a confiabilidade, a certeza e a proibição do arbítrio. A confiabilidade é decorrente da observância dos princípios da legalidade e da irretroatividade. A certeza se obtém com um ordenamento estável e coerente, que garanta o respeito aos direitos e a exigibilidade das obrigações. E a vedação ao arbítrio é assegurada por um Poder Judiciário autônomo e independente em relação aos demais Poderes do Estado.

Paulo de Barros Carvalho⁶ reconhece a existência da segurança jurídica sempre que um determinado ordenamento apresentar os seguintes valores: racionalidade; congruência; harmonia; vínculos de coordenação e subordinação armando os vários patamares da ordem jurídica; e uma rede de relações sintáticas e semânticas que respondam pela tessitura do todo.

José Juan Ferrero Lapatzá⁷ insiste no estabelecimento de íntima relação entre a segurança jurídica e a certeza do direito. E José Joaquim Gomes Canotilho,⁸ associando a segurança jurídica à garantia de estabilidade jurídica e à segurança de orientação e de realização do direito, sustenta ser ela caracterizada pela proibição da retroatividade das normas; pela inalterabilidade da coisa julgada; e pela estabilidade dos atos administrativos constitutivos de direitos.

Como se vê, a segurança jurídica, a despeito de pequenas variações no entendimento da doutrina, pode ser considerada como uma característica do ordenamento jurídico que decorre da certeza, da estabilidade e da previsibilidade da aplicação do direito.

Tudo isso se obtém essencialmente através do respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade das leis. Isso quer dizer que os ordenamentos jurídicos que alberguem os princípios da legalidade e da irretroatividade das leis já asseguram um mínimo de segurança jurídica aos que a eles estão submetidos.

2. Segurança Jurídica no Direito Tributário

Aplicando os conceitos vistos acima ao Direito Tributário, podemos afirmar que um determinado ordenamento jurídico-tributário garantirá segurança jurídica ao contribuinte sempre que houver certeza no cálculo do montante do tributo devido, ou seja, quando o contribuinte estiver ciente de suas obrigações tributárias com exatidão, sem dúvidas sobre a ocorrência ou não do fato gerador e da forma de apuração do crédito tributário.

Com efeito, Adam Smith já propunha - em 1776⁹ - que o tributo pago pelo contribuinte fosse determinado e não arbitrário. Nas suas palavras, “a indefinição da tributação estimula a insolência e favorece a corrupção (...). Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza.”

⁵ “Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo - el Contenido de la Seguridad Jurídica”, *Revista de Direito Tributário*, n° 66, São Paulo, RT, 1995, p. 7.

⁶ “O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária”, *Revista de Direito Tributário*, n° 61, São Paulo, RT, 1993, p. 74.

⁷ “Norma Jurídica y Seguridad Jurídica”, *Revista de Direito Tributário*, n° 61, São Paulo, RT, 1993, p. 7.

⁸ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 1997, p. 252.

⁹ *A Riqueza das Nações*, São Paulo, Martins Fontes, 2003, p. 1.047.

Alberto Xavier¹⁰ registra ser a segurança jurídica própria dos sistemas econômicos que adotam a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, pois quaisquer elementos que possam transmitir insegurança aos agentes econômicos prejudicam o desenvolvimento das atividades empresariais.

Frédéric Douet,¹¹ examinando a questão da segurança jurídica aplicada ao Direito Tributário, enfatiza ser a previsibilidade do cálculo do valor do tributo devido a principal característica da segurança jurídica.

E Heleno Tôrres¹² sustenta que o objetivo da segurança jurídica é conferir previsibilidade na positivação do direito, o que se obtém com a certeza do direito e com a garantia da igualdade de tratamento de todos os contribuintes por parte das autoridades fazendárias.

Como se vê, há uniformidade na doutrina no sentido de a segurança jurídica no Direito Tributário estar intimamente ligada à certeza na determinação das condições de exigibilidade do tributo. A existência de dispositivos legais com regras claras e estáveis para a apuração e pagamento dos valores devidos ao Fisco é condição indispensável ao funcionamento de um sistema normativo tributário que garanta segurança jurídica aos contribuintes.

Desse modo, o simples respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade, pelo ordenamento jurídico-tributário, não é condição suficiente para que seja garantida a necessária segurança jurídica ao contribuinte. É preciso mais. É preciso que a legislação fiscal seja clara, imune a dúvidas, oferecendo regras objetivas que assegurem certeza na determinação do valor do tributo devido.

Examinemos então o princípio da legalidade para verificar a forma como ele vem sendo entendido. Isso porque existe hoje na doutrina uma interessante discussão sobre os exatos limites de sua aplicação, no âmbito do Direito Tributário, como veremos a seguir.

3. O Princípio da Legalidade¹³

Durante décadas sustentou-se pacificamente na doutrina, e foi acatada unanimemente pela jurisprudência, a supremacia do princípio da legalidade na formação de todas as demais normas integrantes do sistema tributário brasileiro. Esse entendimento, que pode ser chamado de *tradicional*, foi sustentado e recentemente consolidado com maestria por Alberto Xavier.¹⁴

Segundo esse entendimento, o princípio da legalidade não exigiria somente a existência de lei formal para o surgimento da obrigação tributária, mas principalmente a existência de uma lei qualificada, uma lei especial, que reunisse determinadas condições essenciais à incidência do tributo.

É por isso que o Direito Tributário não seria informado somente pela simples reserva da lei, mas sim pela reserva *absoluta* da lei, o que faria com que o princípio da legalidade fosse também expresso pelo princípio da tipicidade.

¹⁰ Obra citada, p. 50.

¹¹ *Contribution à l'Étude de la Sécurité Juridique en Droit Fiscal Interne Français*, Paris, LGDJ, 1997, p. 153.

¹² *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo, RT, 2003, p. 68.

¹³ Para um exame histórico da evolução do princípio da legalidade, confira-se Victor Uckmar, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 1999.

¹⁴ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001.

A reserva absoluta da lei, ou princípio da estrita legalidade, ou princípio da tipicidade teriam como corolários - sempre segundo Alberto Xavier - os seguintes princípios:

- o *princípio da seleção*, segundo o qual o fato econômico objeto da norma tributária não pode ser um conceito geral, ou uma situação genérica, mas sim um modelo que exprima uma seleção, pelo legislador, das realidades (tipos) que se pretende tributar. Decorre desse processo seletivo que alguns fatos são *selecionados* para ensejar o surgimento da obrigação tributária e que outros fatos são *excluídos* do processo seletivo, como ato de manifestação de vontade do legislador;
- o *princípio do “numerus clausus”*, segundo o qual a escolha do tipo que será objeto da tributação deve ser taxativa, e não simplesmente exemplificativa;
- o *princípio do exclusivismo*, de acordo com o qual a conformação dos fatos econômicos aos tipos legais tributários é necessária e suficiente à ocorrência do nascimento da obrigação tributária, exatamente como disposto no art. 114 do Código Tributário Nacional. Isso quer dizer que a tipicidade é fechada, ou seja, o tipo legal não admite quaisquer elementos adicionais não contidos na norma tributária; e
- o *princípio da determinação*, segundo o qual os elementos integrantes do tipo devem ser precisos e determinados, de modo a não gerar qualquer espécie de dúvida em sua aplicação.

Segundo Xavier, a supremacia da legalidade e da tipicidade fechada no nosso Sistema Constitucional Tributário estaria prevista no art. 150, inciso I (“é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”) e no art. 146, inciso III, alínea *a* (“cabe à lei complementar estabelecer, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a *definição* dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”), ambos da Constituição (n.g.).

Com efeito, este último dispositivo, ao exigir da lei complementar a *definição* dos elementos essenciais ao surgimento da obrigação tributária - quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte - teria consagrado em sua plenitude o princípio da seleção (pois proibiu a cláusula geral, selecionando fatos econômicos sujeitos à incidência do imposto); o princípio do *numerus clausus* (pois os tributos passíveis de serem exigidos são somente aqueles discriminados na Constituição);¹⁵ e o princípio da determinação (pois os elementos essenciais à incidência do tributo devem ser os *definidos* pela lei complementar).

“Definir” significa determinar a extensão e os limites de um conceito. É por isso que a função definidora do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte, exercida pela lei complementar, deveria ser vista como o processo de determinação do tipo. Daí por que se poderia concluir que a Constituição teria albergado expressamente os princípios da reserva absoluta da lei e da tipicidade fechada.

Ocorre que, mais recentemente, esse entendimento tradicional vem sendo objeto de reexame crítico por parte da doutrina, com argumentos importantes que merecem uma acurada reflexão.

¹⁵ Ressalvados os tributos oriundos da competência residual da União, mas que decorrem de norma excepcional expressa que restringe as possibilidades de sua adoção (art. 154, inciso I, da Constituição).

Ricardo Lobo Torres,¹⁶ por exemplo, criticando a posição de Alberto Xavier, traça inicialmente uma interessante distinção entre *tipo* e *conceito*.¹⁷

O primeiro (o tipo) seria a ordenação de dados concretos segundo critérios de semelhança. Por sua complexidade, ele seria necessariamente aberto, não sendo suscetível de definição, mas de simples descrição. Exemplos de tipos seriam a empresa, o empresário, o trabalhador, a indústria etc.

Já o segundo (o conceito) seria uma representação abstrata de dados empíricos, ou seja, representaria as propriedades ou características de um objeto. Por isso, seria passível de definição. Exemplos de conceitos seriam a renda, a receita, o lucro etc.

Para o Direito Tributário, tanto o tipo como o conceito poderiam ser utilizados pelo legislador para estabelecer a materialidade que será objeto de tributação. Assim, o sistema tributário tanto poderia ser informado pelo *princípio da tipicidade* (em que se busca a descrição do *tipo* objeto de tributação) como pelo *princípio da determinação do fato gerador* (em que se busca a definição do *conceito* objeto de tributação).

Ora, como todos os elementos do fato gerador abstrato devem ser indicados com clareza na lei formal tributária, para a descrição do conceito a ser objeto da incidência tributária, é o princípio da determinação do fato gerador que exige o desenho legal pleno do conceito que vai descrito como hipótese de incidência e não o princípio da tipicidade.

E como o tipo não pode ser definido, mas somente descrito por critérios de semelhança, ele seria necessariamente aberto. Já o conceito, por poder ser definido, apresentaria maior grau de determinação que o tipo.

Independentemente do exato significado dos termos *tipo* e *conceito*, e se são eles abertos ou fechados, o fato é que Ricardo Lobo Torres reconhece ser hoje em dia praticamente inevitável a utilização de conceitos indeterminados, ou de tipos abertos, de conteúdo incerto, na fixação das materialidades que serão objeto da incidência do tributo.¹⁸

E embora fosse aconselhável e desejável a observância dos princípios da seleção e do *numerus clausus* no Direito Tributário, da forma como tradicionalmente sempre se sustentou, a verdade é que, com a constante e crescente sofisticação das atividades desenvolvidas pelos agentes econômicos, a adoção rigorosa desses princípios acabaria por se tornar inviável, ou, ainda pior, injusta.

Assim, mesmo reconhecendo ser o Direito Tributário informado pelo princípio da determinação do fato gerador, e não pelo princípio da tipicidade, Ricardo Lobo Torres admite não estar sendo ferido o princípio da determinação quando o legislador fiscal utiliza cláusulas gerais ou conceitos indeterminados para descrever as hipóteses de incidência que serão objeto de tributação.

¹⁶ “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”, *Direito Tributário Atual*, vol. 18, São Paulo, IBDT/Dialética, 2004, p. 23.

¹⁷ Essa mesma distinção já havia sido feita por Luís Eduardo Schoueri em artigo denominado “Discriminação de Competências e Competência Residual”, *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coordenadores Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo, Dialética, 1998, p. 82.

¹⁸ Como, por exemplo, a receita, as grandes fortunas, as operações de crédito, os veículos automotores etc.

Isso porque, segundo esse mesmo autor, o princípio da determinação não seria fechado, admitindo, portanto, cláusulas gerais e conceitos indeterminados na fixação das materialidades passíveis de tributação. Desse modo, não feriria o princípio da determinação o uso de conceitos indeterminados pelo legislador tributário.

E como consequência dessa necessidade de utilização de conceitos indeterminados pelo legislador tributário, acabamos assistindo então a uma permanente tensão entre as técnicas de fechamento dos conceitos, através da utilização de enumerações taxativas para atendimento ao princípio da determinação do fato gerador, e das técnicas de abertura dos conceitos, através do emprego de conceitos indeterminados, das cláusulas gerais e dos tipos.

4. Alguns Comentários

Vimos acima que na doutrina existe uma crítica importante sobre o exato alcance do princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada. Vimos também que atualmente se questiona até se nosso sistema constitucional tributário teria mesmo albergado o princípio da tipicidade.

Não é o caso aqui de esgotar os argumentos para defender esta ou aquela posição doutrinária. Mesmo porque não seria esse o objeto deste trabalho.

Não se pode deixar de reconhecer, no entanto, que é crescente a utilização de conceitos indeterminados pelo legislador tributário na fixação das materialidades a serem objeto de tributação. Impossível negar a ocorrência desse fenômeno, que é até compreensível, tendo em vista - como já foi dito - a sofisticação das práticas e das atividades desenvolvidas pelos agentes econômicos.

Ora, o Direito Tributário, na sua busca pela identificação de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação.

Pois bem. Se a utilização de conceitos indeterminados pelo legislador tributário é uma realidade, necessária na busca de um sistema tributário justo, a questão que se coloca é se esse procedimento estaria de alguma forma ferindo o princípio da segurança jurídica do contribuinte.

Não tenho dúvidas em responder negativamente a essa primeira indagação, mesmo porque a própria Constituição Federal, ao repartir as competências tributárias dentre os Entes da Federação, utilizou várias materialidades carentes de uma exata determinação para sobre elas poder incidir o tributo.

Assim, a pura e simples adoção de conceitos abertos pelo legislador tributário não teria o condão de desrespeitar o princípio da segurança jurídica do contribuinte.

O problema, na verdade, surge quando se verifica que, dada a indeterminação do conceito utilizado pelo legislador ordinário, o Poder Executivo utiliza-se de instrumentos *infralegais* para que as normas de natureza tributária sejam concretizadas.

O que se indaga, portanto, é qual então o papel do regulamento na concretização das normas de natureza tributária. Se a lei elege um conceito indeterminado como aspecto material do fato gerador, pode o simples regulamento complementar a lei para que o conceito utilizado possa ser mais bem determinado?

Em outras palavras, fere o princípio da segurança jurídica a *flexibilização* do princípio da legalidade, a ponto de ser permitida a utilização do regulamento no processo de concretização da norma legal?

A resposta à provocação acima não pode ser do tipo sim ou não. Assim, melhor seria responder com um incerto *depende*.

É inegável que o Código Tributário Nacional, ao estabelecer normas gerais de Direito Tributário, determinou em seu artigo 99 que os decretos regulamentadores restringem-se ao conteúdo das leis em função das quais foram expedidos. Isso quer dizer que o regulamento não pode ir além do conteúdo da lei regulamentada. Regulamento não cria obrigação tributária, simplesmente regula a forma como a obrigação prevista em lei será adimplida.

Victor Uckmar¹⁹ lembra que em todas as dezenas de Constituições por ele pesquisadas, que previam no seu próprio corpo o princípio da legalidade, é admitida a expedição de regulamento pelo Poder Executivo em matéria tributária, desde que este não esteja em confronto com a lei formal instituidora do tributo. E esse sempre foi o entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência brasileiras.

Ocorre que o Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Mario Velloso, em trabalho doutrinário,²⁰ distinguiu o regulamento *praeter legem* - que vai além da lei e que cria obrigação não prevista em lei - do regulamento *intra legem*, que simplesmente complementa conceitos indeterminados previstos na lei formal.

Segundo o Ministro, enquanto o primeiro seria claramente contrário ao nosso sistema constitucional tributário, o segundo seria perfeitamente admissível.

Esse entendimento acabou fundamentando decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal,²¹ que reconheceu ser válido o Decreto nº 612, de 1992, que complementa os conceitos de “atividade preponderante” e “graus de risco leve, médio e grave”, previstos nas Leis nº 7.787, de 1989, e nº 8.212, de 1991, conceitos esses de evidente indeterminação e alto grau de incerteza.

No seu voto, Carlos Mario Velloso distinguiu “a delegação pura, que a Constituição não permite, da atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação da lei”.

Como se vê, dependendo do caso concreto, pode efetivamente o regulamento “aferir dados em concreto”, para complementar a indefinição do conceito utilizado pelo legislador ordinário. Com isso seria até garantida maior segurança jurídica ao contribuinte que assim estaria menos incerto sobre a ocorrência ou não do fato gerador do tributo.

Não pode, no entanto, o regulamento ir além da sua função complementar da lei, em confronto com esta, criando tributo onde a lei não cria.

A tênue linha que separa essas duas funções do regulamento (complemento da lei ou confronto com a lei) é que vai determinar a validade do decreto regulamentar.

¹⁹ Obra citada, p. 42.

²⁰ “Temas de Direito Público”, p. 439, *apud* “O Caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho”, de Ricardo Lobo Torres, *in Construindo o Direito Tributário na Constituição*, coordenadora Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

²¹ Recurso Extraordinário nº 343.446-2-SC, de 20.03.2003.

5. Conclusão

O ordenamento jurídico não é um agrupamento de normas jurídicas inertes, estáticas, mortas. Pelo contrário, o direito positivo é um corpo vivo de normas, dinâmico, que se amolda constantemente aos novos tempos.

O comportamento dos agentes econômicos, suas novas atividades e as novas formas de realização de negócios devem ser objeto de acompanhamento atento pelo legislador tributário. Somente assim estará sendo atendido o ideal de justiça na repartição da carga tributária pela sociedade.

A sofisticação das atividades econômicas exige adaptações na operacionalização do sistema tributário. O uso do regulamento na complementação de conceitos indeterminados deve ser uma constante nos próximos anos. A dinâmica dos negócios assim o exige. E esse procedimento conta agora com o respaldo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e de parte importante da doutrina.

Assim, devemos estar atentos para criticar eventuais excessos que venham a ser praticados pelo Poder Executivo nessa sua tarefa, em respeito ao princípio da legalidade e da segurança jurídica. Mas não podemos ficar insensíveis nem deixar de reconhecer as mudanças que estão ocorrendo à nossa volta, insistindo na pura e simples repetição de conceitos formulados em uma época que não guarda mais qualquer relação com o presente.