



CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA E SUA CONFIRMAÇÃO NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

GENERAL CONSIDERATIONS ON LEGAL CERTAINTY AND ITS CONFIRMATION IN THE CONSTITUTIONAL TAX SUBSYSTEM

Cesar Augusto Muller¹

Pedro Júlio Sales D'araujo²

Resumo: O artigo analisa o Princípio da Segurança Jurídica e sua conformação no Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Diante da polissemia da expressão segurança jurídica, optamos por analisá-la enquanto norma-princípio. Após a exposição das propostas conceituais doutrinárias, apontamos que ela teria como núcleo semântico as noções de i) certeza do direito, como capacidade de os indivíduos identificarem os efeitos e as consequências jurídicas das condutas intersubjetivas, compreendendo-a em um sentido relativizado, que pressuporia o conhecimento do direito e a estabilidade do ordenamento jurídico, e ii) de previsibilidade, como capacidade de antecipação de condutas. Ressaltamos que, no Direito Tributário, a certeza do direito seria mais acentuada, no sentido de exigir a determinação de conceitos, a clareza e a objetividade da lei. Ainda, apresentamos os fundamentos constitucionais que consubstanciam a segurança jurídica, com o que concluímos pela grande importância da segurança jurídica no campo da tributação.

Palavras-chave: Segurança. Jurídica. Certeza. Previsibilidade. Tributos.

Abstract: The article analyzes the Principle of Legal Security and its conformation in the Brazilian Constitutional Tax System. Faced with the polysemy of the expression legal certainty, we chose to analyze it as a principle. After exposing the doctrinal conceptual proposals, we point out that it would have as its semantic core the notions of i) certainty of law, as the ability of individuals to identify the effects and legal consequences of intersubjective conduct, understanding it in a relativized sense, which would presuppose knowledge of the law and stability of the legal system, and ii) predictability, such as the ability to anticipate conducts. We emphasize that, in Tax Law, the certainty of the law would be more accentuated, in the sense of demanding the determination of concepts, the clarity and objectivity of the law. Still, we present the constitutional foundations that substantiate legal certainty, with which we conclude by the great importance of legal certainty in the field of taxation.

Keywords: Security. Law. Certainty. Predictability. Taxes.

Recebido em: 03.08.2022. Aprovado em: 06.02.2023.

¹ E-mail: muller.cesar@outlook.com.

² E-mail: pedro.s.daraujo@alumni.usp.br.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Noções do conceito. 3. Fundamentos constitucionais do Princípio da Segurança Jurídica. 4. Fundamentos do Princípio da Segurança Jurídica no subsistema constitucional tributário. 5. Conclusão. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Elemento imanente do Estado de Direito (ou seja, algo sem o qual não se pode cogitar de Estado de Direito)³, questão de civilização⁴, valor supremo⁵, princípio constitucional⁶, *sobreprincípio*⁷, constatação de um estado de fato⁸, direito fundamental⁹, garantia fundamental¹⁰: esses são alguns dos principais sentidos utilizados pela doutrina brasileira para explicar a polissêmica expressão “segurança jurídica”, muitas vezes mediante a conjugação de mais de um sentido¹¹.

Trata-se, como amplamente reconhecido, do problema da indeterminação da linguagem¹², uma vez que as palavras que compõem a expressão “segurança jurídica” são vagas, e, quando em conjunto, favorecem a uma maior amplitude de significações.

Não por outra razão, HUMBERTO ÁVILA aponta ao menos cinco possibilidades de sentido à palavra segurança: a) segurança objetiva que significaria a busca do homem pela defesa contra ameaças externas; b) segurança subjetiva, que significaria a procura por um estado psicológico desprovido do medo e da ansiedade; c) segurança como confiança; d) segurança

³ Celso Antonio Bandeira de Mello, **Curso de Direito Administrativo**, p. 123; Geraldo Ataliba, **República e Constituição**, p. 184; José Joaquim Gomes Canotilho, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 257.

⁴ José Roberto Vieira, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 317.

⁵ Estefânia M. de Q. Barbosa, **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**, p. 237; Leandro Paulsen, **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 21.

⁶ Heleno Taveira Torres, **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional**, p. 209; Humberto Ávila, **Teoria da Segurança Jurídica**, p. 130.

⁷ Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, p. 285.

⁸ H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 126; LUIZ GUILHERME MARINONI, quando afirma que no Brasil não há previsibilidade, nem estabilidade nas decisões judiciais – Segurança dos Atos Jurisdicionais, in: TORRES, Ricardo Lobo *et al.* **Dicionário de princípios jurídicos**, p. 1228 e p. 1230; J.R. Vieira, ao evidenciar a insegurança jurídica no abuso das Medidas Provisórias no Brasil - **Medidas Provisórias...**, *op. cit.*, p. 367-369.

⁹ J. R. Vieira, **Medidas Provisórias...**, *op. cit.* p. 320.

¹⁰ H. T. Torres, **Direito...**, *op. cit.*, p. 214.

¹¹ H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 117; Ricardo Lobo Torres, **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, p. 167-169.

¹² “Recobremos a lembrança de que as expressões lingüísticas conservam sempre um mínimo de vaguidade em sua integridade compositiva, inafastável por maior que seja o esforço de argumentação para efeito de convencimento.” – cfe. Paulo de Barros Carvalho, O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, In: **Revista de Derecho**, n. 1, p. 15.

pública, como um estado de proteção a bens jurídicos relevantes, individuais ou coletivos; e e) segurança social, como a garantia das condições essenciais de vida.¹³

E, em relação à expressão “segurança jurídica”, aponta sete significados para o adjetivo “jurídica”: i) segurança do Direito, que englobaria a necessidade de o ordenamento jurídico possuir certas qualidades objetivas (como clareza e determinação), assim como a segurança na aplicação do direito; ii) segurança pelo Direito, este sendo o instrumento de asseguramento de direitos, bem como de garantia de um direito específico de determinado sujeito em uma situação concreta (cuida-se da confiança legítima); iii) segurança frente ao Direito, no sentido de que este deve prever procedimentos de defesa do sujeito em face de manifestações do próprio Direito e deve cumprir determinados critérios objetivos para que os sujeitos possam se precaver do Direito; iv) segurança como segurança do indivíduo com o amparo individual do Direito; v) segurança jurídica enquanto direito individual, em sua eficácia reflexiva subjetiva; vi) segurança jurídica por meio de um direito, este servindo de instrumento para concretização do princípio da segurança jurídica, como é o caso do direito ao contraditório; e vii) segurança no Direito, que seria o sentido mais amplo, de um estado ideal de coisas realizado no processo de interpretação e aplicação do Direito.¹⁴

Diante disso, não temos dúvidas em reconhecer o tema da segurança jurídica como um dos mais intrincados do Direito, ainda que carregue consigo uma certa pré-compreensão de seu conteúdo, um certo senso comum quanto a um estado de **confiança** no Direito. Nesse sentido, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., em 1981, denunciava que a segurança jurídica, paradoxalmente, é um tema dos mais simples, mas também um dos mais complexos do mundo jurídico. Simples, na medida em que seria intuitivo que clareza e delimitação do Direito são condições para a certeza e a igualdade, o que habilitaria o “... cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”. Complexo, justamente no significado do que é “... estar senhor de seus atos dos atos alheios....”¹⁵.

Aliada a essa dificuldade decorrente da própria linguagem, o problema da segurança jurídica é reafirmado diante do diagnóstico feito sobre a sociedade contemporânea,

¹³ Teoria..., op. cit, p. 119-122.

¹⁴ Ibidem, p. 146-153.

¹⁵ Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias, in: **Revista de Direito Tributário**, RDT 17/18, p. 51.

marcada pela complexidade¹⁶, pelo risco¹⁷, pela crise política, jurídica¹⁸ e a desigualdade social, pelo pluralismo jurídico em uma sociedade pós-estatal¹⁹, pelo excesso de informações e a proliferação de notícias falsas²⁰, pela alta velocidade das inovações tecnológicas²¹, pelo dinamismo das relações e pela tão repetida globalização.

É natural, portanto, que, diante de tamanha *insegurança* em geral, seja grande a preocupação dos autores com a segurança jurídica – ora, se existe uma função precípua do Direito em Estados ditos democráticos, como previsto em nossa Constituição Federal de 1988, essa função é a de estabilizar as expectativas. Nesse sentido, dificilmente será encontrado um texto, especialmente em matéria tributária, que não faça referência ao tema, ainda que superficialmente.

Todavia, como denuncia criticamente HUMBERTO ÁVILA, embora a unanimidade da doutrina reconheça a sua relevante posição na Constituição Federal de 1988, tanto o seu tratamento teórico, quanto a sua utilização efetiva, são realizados de maneira superficial e recortada, o que seria insuficiente para concretizar um estado de coisas que se sobreponha à atual insegurança²².

Não obstante a crítica possa ser verdadeira, sobretudo no que tange à mera utilização retórica da expressão segurança jurídica²³, é certo que nenhum conhecimento científico é dotado de definitividade e completude: o conhecimento é, na feliz figura de linguagem de MARCELO GLEISER, como uma Ilha: a Ilha do Conhecimento. O nosso conhecimento é delimitado pelo perímetro da ilha, o que está em volta constitui nossa ignorância: portanto, *“Quanto mais sabemos, melhor entendemos a vastidão de nossa*

¹⁶ Misabel Abreu Machado Derzi, Pós-modernismo e tributos: complexidades, descrença e corporativismo, *in*: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, p. 68; M. A. M. Derzi, Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança, *in*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 272.

¹⁷ Ricardo Lodi Ribeiro, Tributação, segurança e risco, *in*: **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, p. 304-307.

¹⁸ Alfredo Augusto Becker, **Carnaval tributário**, p. 15 e seguintes.

¹⁹ Antonio Manuel Hespanha, **O direito democrático numa era pós-estatal**, p. 45.

²⁰ Harari, Yuval Noah, **21 lições para o século 21**, p. 265.

²¹ *“O gênero humano está enfrentando revoluções sem precedentes, todas as nossas antigas narrativas estão ruindo e nenhuma narrativa nova surgiu até agora para substituí-las. Como podemos nos preparar e a nossos filhos para um mundo repleto de transformações sem precedentes e de incertezas tão radicais?”*. *Ibidem*, p. 263.

²² H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 85-86.

²³ *Ibidem*, p. 74.

*ignorância e mais perguntas somos capazes de fazer, perguntas que, previamente, nem poderiam ter sido sonhadas.”*²⁴

Assim, devemos manter-nos abertos e humildes ao erro para a produção científica, como sentenciou JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁵.

Conscientes disso, no presente artigo, dado seus próprios limites, realizaremos uma análise da noção conceitual da segurança jurídica, tratando-a como princípio jurídico, cuja densificação ocorre a partir de sua fundamentação constitucional, o que revelará seus aspectos principais e contornos²⁶.

Logo, devemos colocar precisamente o seu objeto: a partir de uma perspectiva dogmática, localizar os fundamentos jurídicos constitucionais para a segurança jurídica, em uma análise sintática, bem como buscando sua noção conceitual mínima, caminhando por uma análise semântica.

2. NOÇÕES DO CONCEITO

Tradicionalmente, duas ideias são atribuídas à noção de “segurança jurídica”.

A primeira delas é a da certeza do direito²⁷. Esta evidenciaria a capacidade de os indivíduos identificarem os efeitos e as consequências jurídicas para condutas, próprias ou de terceiros; *“...impende que se tenha conhecimento de qual é o direito vigente, de quais são as normas que regem os casos, de modo a que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos para as mesmas...”*²⁸; *“Existe certeza do direito quando estão bem delimitadas as esferas jurídicas dos particulares entre si e perante o*

²⁴ **A ilha do conhecimento: Os limites da ciência e a busca por sentido**, p. 23.

²⁵ **Ciência feliz**, p. 19-20.

²⁶ H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 207.

²⁷ Importante lembrarmos da lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem a certeza do direito teria como noção principal um conteúdo que lhe torna algo inerente ao Direito, um cânone, com *“... preeminência sintática...”* aos demais princípios jurídicos, e que corresponderia a *“... algo que se situa nos fundamentos do dever-se, ínsita que é ao domínio deôntico”*. Essa certeza estaria na norma individual e concreta, que não poderia utilizar de um juízo de probabilidade para disciplinar determinado comportamento intersubjetivo. Por essa razão, segurança jurídica e certeza do direito, em sua índole sintática, não seriam coincidentes – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 16.

²⁸ L. Paulsen, **Segurança...**, *op. cit.*, p. 53.

*Estado*²⁹; “... o direito é certo se, e somente se, cada um pode prever com precisão as consequências jurídicas das próprias ações”.³⁰

Ou, como propõe JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO:

*... o indivíduo têm do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.*³¹

Nessa primeira ideia, extrai-se as notas da necessidade prévia de conhecimento do direito e de sua estabilidade. Sem conhecimento do direito e/ou sem estabilidade, não é possível a delimitação das esferas jurídicas pelos cidadãos.

Importante destacar, aqui, que parte da doutrina distingue a segurança jurídica do princípio da certeza do direito³². Nesse sentido, EDVALDO BRITTO afirma que ambos são *inconfundíveis*, uma vez que segurança jurídica corresponderia à “... existência de um sistema de princípios e de normas jurídicas para a proteção dos direitos e liberdades, conforme valores sociais condicionantes das funções estatais”, pressupondo a estruturação de um sistema judiciário. A certeza do direito, por sua vez, estaria relacionada à abstração e generalidade da lei, “... é a certeza de que a norma de direito é a bússola das ações humanas...”.³³

A segunda delas é que, talvez, seja a que melhor representa a noção de segurança jurídica, abarcando, inclusive, a certeza do direito³⁴, é a ideia de previsibilidade da atuação estatal, como pontifica GERALDO ATALIBA, em diversas passagens da obra *República e Constituição*: “... a previsibilidade da ação estatal é consequência do prestígio da segurança

²⁹ J. R. Vieira, **Medidas...**, *op. cit.*, p. 322.

³⁰ Ricardo Guastini, Prefácio da edição em inglês, in: ÁVILA, Humberto, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 21.

³¹ **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 257.

³² PAULO DE BARROS CARVALHO, embora separe certeza do direito em índole sintática da segurança jurídica, ao tratar desta, ressalta a noção geral de certeza do direito como integrante da noção mínima de segurança jurídica, que é um princípio “... dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de **previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta**”. Esse sentimento de previsibilidade garantiria a confiança dos sujeitos no planejamento de suas ações, como também garantia certeza do “...tratamento normativo dos fatos já consumados” – **Curso de Direito Tributário**, p. 167-168.

³³ Reforma tributária, cláusulas pétreas e princípios constitucionais tributários, in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.), **30 anos da Constituição Federal e o sistema constitucional tributário**, p. 340-341.

³⁴ J. R. Vieira, **Medidas...**, *op. cit.*, p. 323

jurídica”; “A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional”; “... a segurança jurídica expressa-se praticamente na previsibilidade da ação estatal”.³⁵

A previsibilidade corresponde à ideia de ausência de surpresa, como proteção da confiança, e de garantia de calculabilidade: ideia de uma certa capacidade de antecipação do que o Estado pode exigir de nós e do que nós podemos esperar do Estado.

LUIZ GUILHERME MARINONI também faz referência à previsibilidade como um dos elementos da segurança jurídica, mas a trata de tal maneira que reflete a noção de certeza do direito. Destaca o autor que a previsibilidade significaria a capacidade de serem previstas as consequências jurídicas de determinada conduta, o que estaria diretamente ligada à necessidade de univocidade na qualificação das situações jurídicas³⁶. Além disso, para ele, a concretização da segurança jurídica, enquanto previsibilidade, não residiria na norma geral e abstrata, mas, antes, dependeria do ato de aplicação, da norma individual e concreta, sobretudo em razão da textura aberta do direito³⁷.

Embora em outros termos, JOSÉ CANOTILHO alude à previsibilidade como *proteção de confiança*, um aspecto mais subjetivo da segurança jurídica, no sentido de calculabilidade “... dos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos”.³⁸

Além dessa tradicional noção de base, interessantes são as teses de HUMBERTO ÁVILA e de HELENO TAVEIRA TORRES, que trazem novas perspectivas ao tema.

HUMBERTO ÁVILA principia deixando claro que o enfoque de sua obra é tratar da segurança jurídica, principalmente, enquanto norma-princípio (sem negar, contudo, que a segurança jurídica não se reduz a isso), um juízo prescritivo, que estabelece um estado ideal de coisas que deve ser buscado por meio de condutas específicas que o promova³⁹.

Para conferir certa objetividade e garantir maior operacionalidade prática ao princípio, ÁVILA analisa os aspectos da segurança jurídica (finalísticos, material, objetivo, temporal e quantitativo), mediante a formulação de perguntas e a indicação de possíveis respostas, que darão o conteúdo do conceito de segurança jurídica: segurança jurídica em

³⁵ República..., *op. cit.*, p. 171, 173 e 185.

³⁶ Segurança..., *op. cit.*, p. 1226.

³⁷ *Ibidem*, p. 1227.

³⁸ Direito Constitucional..., *op. cit.*, p. 257.

³⁹ Teoria..., *op. cit.*, p. 127 e 130.

que sentido? Do quê? Para quem, em relação a quem e por quem? Quando deve ser realizada e aferida? Em que medida? Como?

As respostas a essas perguntas são definidas pelo texto constitucional, como destaca ÁVILA. E, assim, após indicar minuciosamente os fundamentos constitucionais, diretos e indiretos (por dedução e indução), chega a dois conceitos bastante amplos de segurança jurídica:

... norma princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade, jurídicas, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas-reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.⁴⁰

Interessante notar que, ao lado desse conceito, ÁVILA, chega à conclusão de que a segurança jurídica nada mais é do que a necessidade de se garantir um estado ideal de respeitabilidade do ser humano⁴¹.

Em outras palavras, ao fim e ao cabo, AVILA, acertadamente, aponta que a segurança jurídica é, sim, uma questão civilizatória, no que está muito bem acompanhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao afirmar que “... o patamar de civilização de uma dada sociedade pode ser aferido por intermédio do grau de consagração da segurança no seu sistema jurídico”⁴²; por PAULO DE BARROS CARVALHO, quando destaca que “... a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”⁴³; e por GERALDO ATALIBA, ao destacar que “Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada”⁴⁴.

Retomando o raciocínio anterior, no que interessa sobre o núcleo da noção conceitual da norma-princípio segurança jurídica, ÁVILA propõe que esta, prevista na

⁴⁰ *Ibidem*, p. 704, sem o destaque no original.

⁴¹ *Ibidem*, p. 706.

⁴² *Ibidem*, p. 318; **Medidas...**, *op. cit.*, p. 318.

⁴³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 168.

⁴⁴ **República...**, *op. cit.*, p. 184.

Constituição, seria composta por três ideais, o da cognoscibilidade, o da confiabilidade e o da calculabilidade.

O ideal de cognoscibilidade corresponderia à “... *capacidade, formal ou material, de conhecimento dos conteúdos normativos possíveis de um dado texto normativo ou de práticas argumentativas destinadas a reconstruí-los*”. A ele se oporia uma concepção ilusória de segurança jurídica (determinação), concebendo-a como uma necessidade de os indivíduos terem completa certeza quanto ao conteúdo das normas, o que seria, no direito tributário, representada pelo que a doutrina chama de princípio da legalidade “estrita”⁴⁵.

O ideal de confiabilidade seria a proibição de mudanças abruptas no sistema jurídico, com “... *a proteção de situações subjetivas já garantidas individualmente e a exigência de continuidade do ordenamento jurídico por meio de regras de transição de cláusulas de equidades*”⁴⁶. O ideal antagônico seria o da imutabilidade, tornando parte do direito do passado intangível às decisões políticas do futuro.

Por último, o ideal de calculabilidade enquanto “... *elevada capacidade de prever as consequências jurídicas de atos ou fatos pela maioria das pessoas*”⁴⁷, teria como posição contrária o ideal de previsibilidade, enquanto “*certeza absoluta*” (sic), uma total capacidade de antecipar as consequências jurídicas de atos ou fatos.

E por que os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade comporiam a segurança jurídica em seu aspecto finalístico?

A *cognoscibilidade* decorreria, precipuamente, de uma razão teórica, que é a da própria indeterminação da linguagem⁴⁸, das “... *imperfeições significativas das palavras*...”⁴⁹, e uma razão jurídica, que é a existência de normas jurídicas no ordenamento jurídico que estão muito longe de terem um conteúdo determinado, como é o caso dos princípios⁵⁰.

A *confiabilidade*, por sua vez, parte do pressuposto de que, embora haja um núcleo constitucional que não possa ser modificado pelo Poder Constituinte Derivado (art. 60, §4º,

⁴⁵ Teoria..., *op.cit.*, p. 140.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 142.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 143.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 268.

⁴⁹ J. R. Vieira, *Medidas...*, p. 336.

⁵⁰ Teoria..., *op. cit.*, p. 269.

da CF88), ele só existe porque há a possibilidade de mudança, sobretudo àquelas direcionadas ao atingimento dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º)⁵¹.

Por fim, a *calculabilidade* estaria justificada, da mesma forma que a cognoscibilidade, pela indeterminação da linguagem e a própria natureza do Direito que, “... vertido em linguagem largamente indeterminada e dependente de processos argumentativos para a reconstrução de sentidos, impede a existência de univocidade dos seus enunciados”⁵².

Como se vê, a tese de HUMBERTO ÁVILA tem o mérito de ampliar a tradicional noção trazida pela maioria dos autores, deixando de maneira expressa noções que são, em verdade, pressupostos das ideias de previsibilidade e da certeza do direito, quais sejam a consideração da necessidade de cognoscibilidade do direito e da adição do ideal da confiabilidade relacionado às mudanças no Direito.

Por sua vez, HELENO TAVEIRO TÔRRES, após profunda reflexão sobre o marco teórico metodológico por ele adotado (positivismo jurídico metódico-axiológico⁵³), recusando que a segurança jurídica seja um corolário do Estado de Direito, que consistiria “...em uma afirmação de efeito que se mostra mais como petição de princípio do que como uma proposição cientificamente comprovada”⁵⁴, aduz que, em razão da adoção de um Estado Democrático de Direito, ao lado da segurança jurídica formal, a Constituição Federal de 1988 privilegiaria a segurança jurídica material, *autoaplicável*, com as funções de garantia da certeza jurídica, de estabilidade sistêmica e de confiança legítima⁵⁵.

HELENO TORRES propõe, então, com vistas ao sistema constitucional tributário, uma “definição” de segurança-jurídica funcional, segundo a qual ela seria:

... como um princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica,

⁵¹ *Ibidem*, p. 260.

⁵² *Ibidem*, p. 270.

⁵³ Definido como: “... construtivismo metódico-axiológico, ao admitir-se o ordenamento jurídico como um sistema normativo de valores jurídicos (por regras, fins e princípios), necessários para garantir a textura institucionalmente aberta da Constituição, o que, ao lado da reflexividade sistêmica, em face dos demais subsistemas do macrosistema social, permite a construção de normas jurídicas válidas e legitimadas internamente ao amparo da efetividade dos princípios e garantias constitucionais nas suas máximas possibilidades” - , **Direito...**, op. cit., p. 45.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 137.

⁵⁵ *ibidem*, p. 143.

estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.⁵⁶

Mas o que seriam confiança legítima, certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais, que, em nossa interpretação, são a base conceitual da segurança jurídica em TORRES?

A função certeza do direito, como nomeia o autor, seria a segurança jurídica em uma perspectiva formal, sendo *“a mais expressiva afirmação do Estado de Direito”*, assim como o *“conteúdo mais expressivo do princípio de segurança jurídica”*⁵⁷. Tal função teria uma grande amplitude, abarcando: i) a certeza sobre a produção normativa, em relação aos procedimentos e às competências dos órgãos (*certeza como acessibilidade formal*); ii) a certeza quanto ao conteúdo normativo (*certeza como acessibilidade cognitiva ou segurança de orientação*); iii) a certeza dos efeitos decorrentes da aplicação da lei e à preservação dos direitos (*certeza funcional*); e iv) previsibilidade dos efeitos de atos e fatos jurídicos (*certeza institucional*)⁵⁸.

A função estabilidade do sistema jurídico⁵⁹ englobaria uma perspectiva de segurança jurídica subjetiva (ligada à noção de certeza do direito nas relações jurídicas e intersubjetivas), e uma perspectiva objetiva (correspondente à segurança no ordenamento, na sua integridade, *“... a segurança jurídica por excelência, na função de estabilidade sistêmica”*⁶⁰). Nesta última perspectiva, haveria uma estabilidade das formas em decorrência de i) uma coerência estrutural do ordenamento jurídico, ii) uma estabilização temporal, decorrente da preservação de situações consolidadas no passado, resguardando as pessoas contra mudanças abruptas nas normas; iii) uma estabilidade funcional, com a previsão de mecanismos de *calibração da ordem jurídica*; e iv) a estabilidade do ordenamento em relação aos princípios, o que abrangeria *“... todos os meios necessários à efetivação dos princípios e valores, bem como o sopesamento, ademais das garantias constitucionais de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade...”*⁶¹.

⁵⁶ *Ibidem*, p.. 207-208.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 293.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 265-266.

⁵⁹ O autor utiliza como sinônimos “estabilidade do ordenamento” e “estabilidade do sistema jurídico”.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 227.

⁶¹ *Ibidem*, p. 230.

Por fim, a confiança legítima, em um sentido estrito, que seria a “... *previsibilidade de condutas futuras, por meio de expectativas legítimas*”⁶², ou seja, ela tem relação próxima à previsibilidade das ações do Estado, baseado em um estado psicológico do cidadão⁶³, protegendo-o de atos contraditórios do poderes estatais.

HELENO TORRES destaca ainda que, dentre todas as suas feições, a segurança jurídica prevaleceria em sua:

*...natureza de “garantia”, voltada que se encontra para a proteção constitucional de posições jurídicas, inclusive o próprio direito à segurança jurídica, nas suas modalidades de garantias material (regimes jurídicos, direitos individuais, entre outros), formal (instrumentos processuais) e de estabilidade do ordenamento (previsões constitucionais que garantem estabilidade do sistema, como as cláusulas pétreas, a proibição do retrocesso)”*⁶⁴ (esclarecemos nos parênteses).

De tudo quanto expomos, para nós, uma noção de segurança jurídica a partir dos ideais de previsibilidade e certeza do direito, em um sentido relativizado de *certeza* – como é a opção pelos ideais de cognoscibilidade e confiabilidade em HUMBERTO ÁVILA –, é a opção que mais se adequa aos seus fundamentos constitucionais e à textura aberta do direito, a que se refere HERBERT HART⁶⁵. No entanto, quando passamos para a análise do princípio da segurança jurídica no subsistema constitucional tributário, embora não cogitemos de uma noção de *certeza* quanto ao conteúdo das normas tributárias, dada a indiscutível indeterminação da linguagem, assumimos a posição exposta por HELENO TORRES, no sentido de que a segurança jurídica exigiria a determinação de conceitos, clareza e objetividade da lei⁶⁶.

Embora essas noções já sejam úteis para evidenciar a importância do princípio da segurança jurídica no direito brasileiro e lhe deem certa concretude para sua aplicação, não temos dúvidas de que a plena identificação dessa norma-princípio só será possível a partir da aplicação dos princípios e das regras a ela relacionadas, consagradas no seio do ordenamento jurídico.

⁶² *Ibidem*, p. 233.

⁶³ *Ibidem*, p. 233.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 214-217.

⁶⁵ *El concepto del Derecho*, p. 168-169.

⁶⁶ *Direito...*, *op. cit.*, p. 267-268

Portanto, nos próximos itens, trataremos especificamente dos princípios e regras constitucionais que consubstanciam a segurança jurídica na Constituição Federal de 1988.

3. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança (do *latim*, “*sine + cura*”: sem cuidados) é pedra fundadora do Estado Democrático de Direito, conforme reconhecido, na experiência brasileira, pela própria Constituição Federal de 1988⁶⁷. Assim, dispõe o preâmbulo do texto constitucional:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, **a segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça **como valores supremos** de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (sem o destaque no original)

Podemos extrair daí, ao menos cinco vezes, palavras ou expressões que contextualizam com segurança: seja ao determinar como objetivo assegurar, seja ao tratar a segurança como valor supremo, seja ao prescrever a harmonia social, seja ao prescrever as características principais da sociedade brasileira, pressupondo exatamente a existência de uma ordem interna e, por último, seja com o compromisso pela solução pacífica das controvérsias.

Esse valor supremo, previsto no preâmbulo, embora seja um vetor importante de interpretação, somente adquire normatividade se e quando é confirmado no corpo do texto constitucional⁶⁸, o que é exatamente ocorre no caso brasileiro.

Essa confirmação pode ser encontrada por uma simples análise global da Constituição Federal de 1988, que detém um perfil bastante analítico, como aponta INGO

⁶⁷ J. R. Vieira, **Medidas...**, *op. cit.*, p. 319.

⁶⁸ A ausência de força normativa própria do preâmbulo é a orientação majoritária no Direito Constitucional brasileiro, como destacada INGO W. SARLET, embora não siga tal posição – SARLET, Ingo. W.; MITIDIERO, Daniel.; MARINONI, Luiz. G. **Curso de Direito Constitucional**, p. 35.

WOLFGANG SARLET⁶⁹, tendo, em sua completude, um perfil muito mais regulatório que principiológico⁷⁰.

Portanto, estamos de acordo com HUMBERTO ÁVILA quando afirma que a superestrutura da Constituição revela que ela é “... *uma constituição da segurança jurídica, por excelência*”⁷¹. Da mesma forma HELENO TORRES, ao sublinhar que, na atualidade, a Constituição é a “*Constituição da Segurança*”⁷². Ou, então, com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem a segurança jurídica é mais do que valor, é “*a razão de ser de nossa Constituição*”.⁷³

Para além dessa visão mais holística, a segurança jurídica permeia toda a Constituição Federal de 1988, a começar pelos artigos 1º e 3º, que, ao estabelecer o Estado Democrático de Direito na República Federativa do Brasil, bem como a previsão dos fundamentos e objetivos fundamentais, consagram o ideal de previsibilidade aos cidadãos, na medida em que a atuação dos Poderes somente será válida quando consentânea com esses objetivos fundamentais. O interesse público que deve revestir a atuação estatal é densificado por esses objetivos.

Mas é no “*caput*” do art. 5º da Constituição Federal que o *valor supremo* da segurança ganha sua maior normatividade, situação em que é alçada a direito fundamental, que influencia e se espraia a todos os direitos fundamentais individuais e coletivos previstos nos incisos desse artigo; “*No plano sintático do inter-relacionamento normativo, particularmente no art. 5º, transparece a dependência, o entrelaçamento da segurança com outros direitos e garantias fundamentais*”⁷⁴; “*Trata-se de direito que, hospedado no “caput” do artigo que demoradamente arrola os direitos e deveres individuais e coletivos (artigo 5º), influencia-os a todos...*”⁷⁵; “*O radical que os unifica e lhes dá plenitude de sentido está no caput do art. 5º, dentro do qual a idéia dominante e central é a de segurança jurídica*”⁷⁶.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 31.

⁷⁰ H. Ávila, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 215; Paulo de Barros Carvalho, O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias, in: COELHO, Sacha. Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica**, p. 53.

⁷¹ *Teoria...*, *op. cit.*, p. 215

⁷² *Direito...*, *op. cit.*, p. 199.

⁷³ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 469.

⁷⁴ José Souto Maior Borges, O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo, in: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 22, p. 26.

⁷⁵ J. R. Vieira, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 320.

⁷⁶ Geraldo Ataliba, *República...*, *op. cit.*, p. 182.

Ora, parece-nos óbvio que, ao consagrar tão analiticamente os direitos fundamentais e suas garantias, inclusive de índole processual (como os incisos LXIX e LXXI, por exemplo⁷⁷), a CF88 nada mais faz do que garantir a previsibilidade e a certeza do direito, com a delimitação e definição de direitos que são exigíveis pelo cidadão e, mais do que isso, que devem ser aplicados e observados incondicionalmente pelo Estado (art. 5º, §1º). Não por outra razão, RICARDO LOBO TORRES afirma que o principal significado da segurança jurídica é a segurança dos direitos fundamentais⁷⁸.

De forma expressa, com a Emenda Constitucional nº. 45/2004, a CF88, em seu artigo 103-A, passou a prever a segurança jurídica, a partir da possibilidade de edição de súmula com eficácia vinculante geral, pelo Supremo Tribunal Federal, destinada a solucionar grave *insegurança jurídica* decorrente de controvérsia sobre a validade, eficácia e interpretação de normas. Trata-se, novamente, do reconhecimento constitucional da necessidade de proteção da previsibilidade e da certeza no direito, assim como evidencia a própria ideia de que a linguagem da lei, o que é próprio da linguagem natural que lhe serve de base, é indeterminada, havendo sempre uma zona marginal das regras.

A noção de segurança jurídica também é concretizada, de uma forma cristalina, no texto constitucional no inciso XXXVI, do artigo 5º, ao estabelecer que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. Trata-se do reconhecimento expresso, por meio de um direito subjetivo dos indivíduos, de que o que fora obtido por meio do Direito no passado não pode ser modificado. É a própria garantia do passado, como aponta PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁹. Vê-se, aqui, a segurança jurídica sobretudo no seu aspecto certeza do direito enquanto confiabilidade ou, como prefere HELENO TORRES, na perspectiva da estabilidade do sistema jurídico⁸⁰.

Para além desses fundamentos que têm maior referibilidade ao princípio da segurança jurídica, são diversos os princípios em relação aos quais a segurança jurídica pode

⁷⁷ LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por “*habeas-corpus*” ou “*habeas-data*”, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

⁷⁸ **Tratado...**, *op. cit.*, p. 165.

⁷⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 168.

⁸⁰ **Direito...**, *op. cit.*, p. 225.

ser aferida, seja por um raciocínio dedutivo, seja por um raciocínio indutivo, como destaca HUMBERTO ÁVILA, cujo labor científico não poderíamos deixar de retratar no presente texto.

Com efeito, como fundamentos indiretos em relação aos quais a segurança jurídica é obtida por meio de dedução, ÁVILA aponta para os Princípios do Estado de Direito (art. 1º da CF88), do Estado Social de Direito (cuja existência está prevista da conjugação de diversos dispositivos constitucionais: artigos 1º, 3º, 5º, 6º e 170) e o Princípio da separação das funções executiva, legislativa e judicial (art. 2º), como representativos das noções de previsibilidade e certeza do direito, cada qual contribuindo para a segurança jurídica em sua maneira própria⁸¹.

A dedução da segurança jurídica a partir do princípio do Estado de Direito parece ser uma compreensão unívoca pelos autores, uma vez que este, ao ter em seu conteúdo a exigência de separação das funções, a hierarquização normativas e a possibilidade de tutela jurisdicional, assim como da noção de que o Estado Direito é aquele que protege e assegura direitos, haverá, de uma forma ou de outra, certa previsibilidade e certeza do direito.

O Estado Social de Direito apontaria para a preocupação da CF88 com a segurança social, a segurança enquanto um direito, intimamente ligada com a prevalência da vida humana na ordem jurídica, cujo conteúdo normativo representaria a possibilidade de criação e manutenção de medidas que garantam “... os meios de subsistência digna aos cidadãos”⁸².

Deduz-se o Princípio da Segurança Jurídica do Princípio da Separação das Funções se compreendermos este enquanto técnica de organização do poder para garantia de liberdades, como propõe CLEMERSON MERLIN CLEVÈ, cujo objetivo é divisar a atualidade de tal princípio nos estados contemporâneos⁸³,

Além desses, o Princípio Democrático, em sua noção conceitual base de que o poder (especialmente o de legislar) é exercido pelo povo ou por seus representantes eleitos, de acordo com o princípio majoritário, sem, todavia, suprimir o interesse das minorias,

⁸¹ Teoria..., op. cit., p. 224-232.

⁸² Ibidem, p. 230.

⁸³ Atividade Legislativa do Poder Executivo, p. 43.

contribui especialmente com a identificação do aspecto de confiabilidade, presente na certeza do direito⁸⁴.

A segurança jurídica também é deduzida de princípios subjetivos de liberdade, nomenclatura adotada por ÁVILA, os quais abrangeriam tanto uma dimensão patrimonial como uma não patrimonial. Na dimensão patrimonial estariam os princípios da propriedade (consubstanciado nos direitos de propriedade do art. 5º, *caput* e incisos XXII e XXIII e art. 170, II e III) e da liberdade de exercício de profissão e de atividade econômica (arts. 1º, 5º, inciso XIII, 170, *caput*). Na dimensão não-patrimonial, os princípios da proteção da liberdade e da proteção da família⁸⁵.

Os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana seriam os outros dois princípios dos quais a segurança jurídica é deduzida, segundo ÁVILA.

O princípio da igualdade, em seu alcance de igualdade perante a lei, garantiria a segurança jurídica pela uniformidade de aplicação da lei, o que, sem dúvidas, contribui para os ideais de previsibilidade e certeza do direito. Por outro lado, ÁVILA cogita de um dever de igualdade no tempo, sendo que, também nessa perspectiva de aplicação do direito, uma vez estabelecido uma interpretação da norma jurídica, caso não haja modificação *substanciais* da situação em análise, às situações futuras as decisões judiciais e atos administrativos não poderão de ela discrepar.⁸⁶

Como admite o autor, poderia parecer exagerado incluir o princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento da segurança jurídica, mas, em verdade, só se cogita de dignidade da pessoa humana, no sentido de capacidade do homem “... *se autodeterminar, plasmando o seu presente e planejando o seu futuro com liberdade e autonomia..*”, caso haja segurança jurídica.⁸⁷

Com base em um raciocínio indutivo, ÁVILA afirma que os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, que compõem o núcleo semântico do princípio segurança jurídica, poderiam ser extraídos dos princípios da moralidade administrativa (art. 37), da publicidade (art. 37, *caput* e inciso LX) e dos princípios que vigoram nos procedimentos

⁸⁴ Teoria..., *op. cit.*, p. 233.

⁸⁵ *Ibidem*

⁸⁶ *Ibidem*

⁸⁷ *Ibidem*

destinados ao exercício da defesa de direitos pelos cidadãos (art. 5º, incisos XXXV, LIII, LIV e LV), uma vez que os fins desses princípios estão intimamente relacionados àqueles ideais.

Por fim, ÁVILA, ainda por indução, aponta uma série de regras constitucionais que corroboram aos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, são elas: a rigidez do procedimento para modificação do texto constitucional, assim como a proibição de modificação constitucional de determinados assuntos (as cláusulas pétreas – art. 60); a legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), a anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”), a irretroatividade das leis (art. 150, III, “a”). A proibição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), a reserva de lei complementar para determinadas matérias, especialmente em temas da seara tributária (art. 146), as regras destinadas a regular a atividade financeira do Estado (art. 165 e seguintes), a necessidade de coerência e previsibilidade pelo Estado no exercício de qualquer atividade interventiva (art. 174); e a fixação dos legitimados constitucionais para a propositura de ações diretas de controle de constitucionalidade de leis (art. 103).

Feita essa breve exposição dos fundamentos constitucionais indicados por HUMBERTO ÁVILA, não podemos concluir outra coisa que não o fato de a Constituição Federal de 1988 ser, em si mesma, a própria essência da Segurança Jurídica. Tudo em seu texto conduz a consagração de um estado ideal de coisas que retrata a previsibilidade e a certeza do direito, ainda que também contemple, em seu âmago, um projeto transformador de sociedade.

É dizer, muito embora reconheçamos na Carta um forte matiz político de busca pela concretização de uma sociedade diferente da hoje existente, com a promoção de maior justiça e solidariedade, nos termos do preconizado, entre outros, no art. 3º, enquanto objetivo fundamental da República, não descuidamos de perceber que aludidas modificações apenas terão espaço dentro de um processo ordenado de transformação, com estabilidade nas mudanças, balizado pela própria Constituição. É assegurada estabilidade ao projeto transformador, que se dará no seio de uma experiência democrática de conformação das vontades políticas, ainda que reconhecendo as profundas desigualdades hoje existentes e a necessidade de combatê-las também pelo direito.

A segurança jurídica, sob esse ângulo, jamais poderá ser referenciada como escudo para proteção de privilégios, ou posições injustificadas dentro desse projeto transformador.

A estabilização de expectativas em torno da norma não compactua com cenários em que se negam direitos básicos a parcelas significativas da sociedade. Se a Constituição não pode ser lida em tiras, como leciona EROS ROBERTO GRAU⁸⁸, não se pode jamais deixar de lado a ideia de mudança, em prol da manutenção de um *status quo* que deve ser alterado. Segurança jurídica e transformação social são duas facetas da mesma experiência constitucional contemplada em 1988. E longe de representarem qualquer antagonismo, a concretização de ambas é algo inerente para se realizar o programa prescrito na Constituição Federal.

Passemos, na sequência, ligeiramente, a análise dos fundamentos constitucionais principais da segurança jurídica no subsistema constitucional tributário, para que seja possível justificar a afirmação feita páginas acima, de que, mais do que cognoscibilidade, os tributos no Brasil exigem quase determinação, quase certeza.

4. FUNDAMENTOS DA SEGURANÇA JURÍDICA NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Usualmente, os autores destacam os princípios da legalidade tributária (art. 150, I, da CF), da anterioridade (protegendo o futuro – art. 150, III, b e c) e da irretroatividade (protegendo o passado – art. 5^a, XXXVI e art. 150, III, a) como os concretizadores do princípio da segurança jurídica no subsistema constitucional tributário, e que, aliadas a outras garantias formais (direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito) dariam o colorido da certeza do direito e a previsibilidade no campo dos tributos⁸⁹.

Não obstante, cremos que, embora seja procedente apontar a concretização da segurança jurídica naquelas previsões constitucionais, seja insuficiente especificar apenas essas regras/princípios como realizadores da segurança jurídica em matéria tributária. A uma, porque foca apenas uma perspectiva um tanto quanto formal da segurança jurídica no direito tributário. A duas, porque há ainda outras previsões constitucionais formais que densificam a segurança jurídica.

⁸⁸ Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, p. 44.

⁸⁹ L. Paulsen, *Segurança...*, *op. cit.*, p. 74; Luis Eduardo Schoueri, *Segurança jurídica e normas tributárias indutoras*, in: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.), *Direito Tributário e Segurança Jurídica*, p. 117.

Inicialmente, ainda em uma perspectiva formal, a estabilidade do sistema constitucional tributário como um todo tem outros fundamentos, para além da legalidade, anterioridade e irretroatividade. A rígida discriminação constitucional de competências tributárias; a reserva de lei complementar para criação, pela União Federal, de impostos não discriminados na Constituição (art. 154, I e art. 195, §6º); a indicação constitucional das bases de cálculo possíveis dos impostos e das contribuições sociais (art. 149 e art. 195); também são importantes previsões que dão a tônica da segurança jurídica em matéria tributária. Essa rigidez constitucional, confirmada por meio de regras, realça a certeza e a previsibilidade dos contribuintes quanto à atuação do Estado em matéria tributária.

Tais considerações não passaram batido por HELENO TAVEIRO TORRES, quando identifica a segurança jurídica na discriminação das competências tributárias e o rigor com que deve ser reconhecido o vício de inconstitucionalidade no caso de incompetências⁹⁰ e o papel da lei complementar em matéria tributária⁹¹.

Mas, ao lado dessas características do subsistema constitucional tributário, a segurança jurídica eleva-se, com tanta importância quanto, em uma perspectiva material. Ora, são direitos e garantias fundamentais do cidadão enquanto contribuinte as normas jurídicas estabelecidas no art. 150, petrificadas pela Constituição no artigo 60, §4º.

Nesse sentido, o cidadão-contribuinte tem a certeza do direito e a previsibilidade de que a tributação não poderá ser utilizado com efeito de confisco, protegendo-se o direito de propriedade (art. 150, IV); ele tem a certeza do direito que a tributação deve observar a capacidade contributiva, a qual não poderá tocar o seu limite mínimo, correspondente ao mínimo existencial, corolário do princípio da igualdade em matéria tributária (art. 145, §1º), assim como não sofrerá tratamento desigual (art. 150, II), inclusive com a garantia de que benefícios fiscais sejam obrigatoriamente previstos em lei (art. 150, §6º); ele tem a confiança de que em relação aos bens e atividades discriminados há a imunidade, a incompetência tributária⁹² (art. 150, VI).

⁹⁰ **Direito...**, *op. cit.*, p. 488, 500 e 515.

⁹¹ *Ibidem*, p. 515.

⁹² Adotamos, aqui, a concepção de imunidade tributária de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual essa seria “... a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito

Não obstante tudo quanto foi dito até aqui, é forçoso reconhecer, em relação a todos os outros fundamentos, no campo dos tributos, a preeminência da Legalidade tributária (... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça) na realização da segurança jurídica; “... nesse palco, o papel principal é sempre reservado à Legalidade”⁹³; “... a mais significativa expressão do princípio jurídico da segurança”⁹⁴; “...a exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica”⁹⁵.

Como se vê, a materialização da segurança jurídica por esses princípios confirma a grande preocupação a ela dada pelo Poder Constituinte no âmbito dos tributos, “... o rigor com que o diploma constitucional brasileiro cerca de segurança o tema da tributação”⁹⁶; “... a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário”⁹⁷.

Ainda assim, em que pese a segurança jurídica, e todos os corolários dela reflexos, integre o corpo de direitos e garantias do contribuinte, é de se ressaltar como tal princípio estruturante do ordenamento jurídico e do Estado de Direito tem sido relativizado pela hermenêutica constitucional desenvolvida pela Suprema Corte, muitas das vezes voltada a uma ideia de salvaguardar a arrecadação dos entes públicos, em detrimento das categorias jurídicas e da racionalidade sistêmica historicamente construída.

Entre os inúmeros episódios passíveis de críticas, a envolver desde a revisão de sentido para materialidades tributárias - como na redefinição de um conceito de serviço -, ou mesmo a partir dos riscos impostos por uma modulação excessiva das decisões proferidas pela Supremo Tribunal Federal, alonguemo-nos nossas considerações quanto à constante relativização do princípio da legalidade tributária pelos Tribunais.

Se a matriz tributária de um país pode ser considerada como o conjunto de escolhas realizadas por determinada comunidade política quanto às formas de financiamento de um sistema de direitos, distribuindo perante a sociedade os ônus e bônus de uma convivência

constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 203.

⁹³ J. R. Vieira, **Medidas...**, *op. cit.*, p. 324.

⁹⁴ Misabel de Abreu Machado Derzi, **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, p. 121.

⁹⁵ H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 252.

⁹⁶ J. R. Vieira, **Medidas...**, *op. cit.*, p. 326.

⁹⁷ M. d. A. M. Derzi, **Mutações...**, *op. cit.*, p. 275.

coletiva⁹⁸, temos no princípio da legalidade o elemento central desse agir coletivo, uma vez que irá concretizar o exercício da autorização constitucional para instituição e cobrança dos diversos tributos ali previstos. É a lei que, criadora da tributo, trará a previsão dos elementos conformadores da imposição fiscal, afastando o risco, em especial em um Estado democrático, de que a atividade estatal transborde as balizas do que acordado coletivamente.

O princípio da legalidade, assim, remonta à impossibilidade de se instituir tributos sem a consulta daqueles que serão responsáveis por suportá-la. Consubstancia uma garantia de liberdade, voltada ao Estado e sociedade no sentido de que a lei é o instrumento próprio de delimitação do campo de atuação, seja dos indivíduos, seja dos agentes estatais.

E ainda, para além de uma proteção contra o arbítrio do Poder do Príncipe, temos neste princípio a própria caracterização do Princípio Democrático, no qual o Legislador, enquanto representante do povo, delibera e estabelece como se dará a participação de cada qual para o orçamento estatal. Conforme apontado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, se o Princípio Democrático realiza a ideia de autogoverno, a legalidade, no campo dos tributos, é a própria realização da ideia de uma autotributação⁹⁹.

Na experiência constitucional brasileira, a legalidade tributária vem estabelecida não apenas no art. 150, I, da Constituição, ao determinar ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, como também no parágrafo 6º do mesmo dispositivo, quando este prescreve que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

⁹⁸ Valcir Gassen. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário, p. 32

⁹⁹ Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. (Org.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**, p. 943.

O princípio da legalidade, assim, se encerra em âmbito constitucional, cercando a atividade financeira do Estado de ambos os lados ao impor que tanto a majoração, quanto a diminuição de um tributo deverão ser estabelecidos em lei em sentido formal.

Ainda dentro de tal determinação, o próprio texto constitucional atenua a legalidade ao atribuir ao Poder Executivo a possibilidade de que a fixação da alíquota de determinados tributos. Embora volte-se a certa flexibilização da rigidez inerente a este princípio, em especial para que a incidência tributária seja utilizada como instrumento de intervenção do Estado na realidade socioeconômica, temos no parágrafo 1º do art. 153¹⁰⁰ uma aparente exceção à legalidade. Aparente pois, ainda que a Carta expressamente delegue ao Executivo a competência para majorar ou reduzir os tributos ali dispostos, o exercício de tal delegação deverá se dar sempre nos termos da lei, guardando o legislador a última palavra quanto aos critérios que deverão ser observados¹⁰¹. Com efeito, trata-se de meras atenuações, nenhuma exceção¹⁰².

As hipóteses são claras e delimitadas a tributos específicos que guardam relação com o papel interventor do Estado. Tem-se que observar na utilização deste instrumento a parcimônia necessária, não podendo o legislador estender tal relativização do princípio da legalidade para além das situações constitucionalmente previstas¹⁰³.

O Supremo, todavia, em muito influenciado pelas razões de decidir no RE nº 343.446/SC, tem procedido com a revisão do princípio da legalidade, indicando a partir da jurisprudência um grau cada vez maior de autonomia ao Executivo para variação de alíquotas tributárias.

Tal posição pode ser observada quando do julgamento do RE 838.284/SC, em que analisada a possibilidade de a lei instituidora da taxa relativa a ART atribuir a ato infralegal competência para fixação de alíquotas.

Na oportunidade, a Corte afirmou que *"o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica"*. Em linha com as razões de

¹⁰⁰ Art. 153. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

¹⁰¹ J. R. Vieira, **Legalidade...** *op. cit.*, p. 960.

¹⁰² *Ibidem*, p. 957.

¹⁰³ Leandro Paulsen. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e jurisprudência**, p. 153

decidir adotadas quando da apreciação do RE 343.446/SC, consignou-se que a relativização da legalidade estaria conectada à *"maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir."*

Posição similar veio a ser adotada no julgamento da ADI n. 4.697, realizada na mesma oportunidade que o RE n. 838.284, e no qual afirmou-se a constitucionalidade de lei instituidora de anuidade em favor de conselhos profissionais que, estabelecendo o limite máximo de cobrança, delega a ato infralegal a fixação do valor exato a ser recolhido.

Mais recentemente, na análise do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, o Supremo reafirmou tal entendimento, alargando a mitigação ao princípio da legalidade também para as contribuições ao PIS e à COFINS, assentando a tese de que *"É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal"*.

Não vemos com bons olhos a adoção, pela Corte Suprema, de reais exceções ao princípio da legalidade. Muito embora possa se argumentar que isso corresponde, de certa forma, a um avanço em termos de conferir maior autonomia ao Estado para adaptar a tributação às adversidades da realidade do mundo hodierno - premissa com a qual concordamos com ressalva - não podemos ter na delegação legislativa a autorização ao arbítrio. A eventual superação da estrita legalidade, necessária para fazer frente à sociedade de risco pós-moderna, não é justificativa para transferir a competência de delimitação das escolhas que conformam nossa matriz tributária de volta à Administração¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Sergio André Rocha. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**, p. 252-253

Não se pode confundir a textura aberta do texto, e a possibilidade interpretativa conferida à Administração para concretização da norma legalmente prevista, com a delegação pura e simples para que o Executivo preencha disciplina que deve ser estabelecida em lei. Nessa linha de entendimento, as próprias razões de decidir contidas no acórdão de julgamento do RE n. 343.446 não parecem conferir a elasticidade pretendida pelo atual entendimento do Supremo, tendo em vista estar claramente enfrentada no referido precedente a questão relativa à atribuição ao Executivo em variar alíquotas de tributos, tendo consignado o Relator a contrariedade de previsões neste sentido com o Texto Constitucional¹⁰⁵.

Diferente do que observado no antigo precedente, o entendimento que tem prevalecido em nossa Suprema Corte referenda a própria abdicação do Poder Legislativo de sua atribuição constitucional - e democrática - de definir os aspectos gerais de concretização da regra-matriz da hipótese de incidência tributária. A simples fixação de limites máximos e mínimos, sem a observância de qualquer critério legal, ou ao menos de uma justificativa plausível para tanto - dentro das características do tributo em questão¹⁰⁶ -, antes de se

¹⁰⁵ Em posição similar, "Ainda que o julgamento do RE n. 343.446 não tenha se valido desses termos, parece-nos que foi a concepção da Legalidade Tributária enquanto princípio que tangenciou o entendimento descrito acima. Como mandamento de otimização, espera-se que o legislador descreva, na maior medida possível, os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária. A descrição nunca será absoluta, isto é, exauriente. Alguns desses elementos dependerão, em maior ou menor grau, da complementação de "dados e elementos" que o Poder Executivo poderá prover. Até aqui, ao menos, as conclusões do RE n. 343.446 parecem plenamente alinhadas ao conteúdo da Legalidade Tributária defendida no subtópico anterior. O que o Tribunal fez foi, apenas, confirmar essa dimensão principiológica e, no caso concreto, entendeu suficientemente atendido o princípio, uma vez que o conceito, posto indeterminado, já se encontrava no texto legal. É dizer – completamos nós – o Tribunal entendeu que o legislador foi o mais preciso possível, dadas as circunstâncias, conferindo suficiente certeza e permitindo que o Executivo regulamentasse o que já estava na lei. Não nos parece correto, outrossim, invocar o precedente como ruptura com a regra da Legalidade Tributária, a permitir que, por delegação, as alíquotas do tributo fossem estabelecidas por ato do Executivo, e não somente pela lei, como requer o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional. Ao contrário, basta mencionar que o próprio Ministro Carlos Velloso ressaltava que a prerrogativa atribuída ao Poder Executivo para aferir "dados e elementos" necessários à aplicação da lei não se confundiria com formas de "delegação pura", as quais seriam ofensivas ao Princípio da Legalidade Tributária e contrárias à Constituição Federal" (Luís Eduardo Schoueri *et. all.* **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**, p. 41-42)

¹⁰⁶ Nessa linha de importância, quanto as características inerentes às taxas, " não há dúvida de que o legislador não é capaz de antever quais serão as efetivas tarefas a serem desempenhadas ou os custos envolvidos. O caso do poder de polícia remunerado por taxas é ilustrativo: o legislador atribui a competência, mas não prevê como se exerce o poder de polícia. É matéria que se determina diante do próprio desenrolar da atividade, consideradas as peculiaridades de cada região ou de cada atividade. Esse é exatamente o racional que guiou o STF nessa oportunidade: a permissão para que atos infralegais fixem o valor exato da taxa seria admissível, considerando que a Administração Pública, por estar diretamente envolvida na atividade que dá ensejo à taxa,

traduzir em uma ideia de legalidade suficiente, atua em linha contrária ao princípio, possibilitando à Administração pública que, dentro de um livre juízo de conveniência e oportunidade, majore ou reduza livremente os tributos sem a autorização democrática do legislativo.

Nesse ângulo, abrimos um parêntesis para criticar as razões de decidir contidas no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277, no que autorizaram a variação das alíquotas relativas à contribuição para o PIS e COFINS, e que conferem um novo capítulo na cadeia jurisprudencial à mitigação do princípio da legalidade.

A figura tributária de tais exações não se orienta por um juízo comutativo em que os custos de determinada atividade estatal devam estar cobertos pelo tributo vinculado. A natureza dos recolhimentos ao PIS e a COFINS aproxima-as do tratamento conferido aos impostos, ainda que sua receita seja destinada a um fim específico. Assim, encontra-se inescapável o caráter arrecadatário de referidas contribuições, não se inserindo entre as hipóteses que permitiriam ser alcançadas por eventual exceção imposta ao princípio da legalidade.

Não haveria a necessidade de a Administração proceder com a variação de alíquotas conforme as tarefas a serem desempenhadas ou as características de uma realidade local, argumentos justificadores da possibilidade conferida pelos paradigmas citados na referida razão de decidir. Nem mesmo está prevista na Constituição autorização para seu uso extrafiscal, ao menos com similar extensão a que conferida aos impostos discriminado no artigo 153, § 1º, ou na contribuição prevista no artigo 177, § 4º, I, "b".

Sob tal enfoque, não há na Constituição a autorização para que lei instituidora do tributo venha a atribuir competência ao Executivo para determinar variação de alíquotas,

teria melhores condições de aferir a realidade e complementar o aspecto quantitativo desse tributo. Apesar da falta de critério expresso na Lei n. 6.994/1982, as próprias peculiaridades dessa espécie tributária – notadamente, seu caráter comutativo – seriam parâmetros suficientes. Mais uma vez, vê-se que a natureza sinalagmática do tributo (que Toffoli chamaria, depois, de baixa “coatividade”) foi determinante para que o Tribunal entendesse que não se atribuía ao Executivo a função de inovar no Ordenamento. O RE n. 838.284 confirma a tendência verificada na jurisprudência do STF de permitir que atos infralegais interajam com aspectos da regra matriz de incidência de um tributo, de forma a complementar as previsões legais e permitir que seus objetivos sejam alcançados. Ainda assim, esse “diálogo”, como referido pelo Ministro Dias Toffoli, não representaria delegação do poder de tributar, essa, sim, inadmissível” (L. E. Schoueri *et. all*, **Legalidade...**, *op. cit.*, p. 47)

fora das hipóteses ali previstas e dentro de um programa mínimo que deva ser fixado legalmente.

Abrir tal possibilidade pode representar a sinalização ao legislador para que este delegue ao Executivo a fixação de alíquotas de todo e qualquer tributo, o que, a nosso ver, põe em risco a própria ideia de uma legalidade democrática e de autotributação, submetendo o administrado ao juízo de conveniência da Administração também no que toca ao adimplemento das obrigações tributárias.

Ainda que a lei estabeleça limites máximos para fixação da imposição, não nos parece condizente com a Constituição o alargamento de tal atribuição nos termos do que pretendido pelo Supremo, contrariando princípio básico que se encontra na origem do Estado de Direito e delimita a própria liberdade do contribuinte.

Entender que a lei possa conferir ao Executivo a atribuição para preencher de conteúdo certos conceitos abertos trazidos na norma, em especial, quando envolvida a complexidade técnica de certos temas, não pode ser confundida com a plena discricionariedade que tem sido conferida pela Corte. O ponto ora defendido não representa um retorno à teoria da tipicidade cerrada, como se a norma de incidência tributária pudesse ser redigida sem qualquer espaço para a atuação integradora da Administração pública. Mas representa, tão somente, reconhecer que a existência de um espaço de integração infralegal jamais poderá ser confundido com a livre delegação, como temos observado.

Mais do que isso: ao desfigurar o Princípio da Legalidade, sobretudo no campo dos tributos, desfigura-se também o Princípio da Segurança Jurídica, colocando os contribuintes em uma situação de incerteza do direito, na medida em que, se a supremacia das regras constitucionais é ignorada para se atender ao interesse da arrecadação tributária, quem garantirá que outros direitos e garantias fundamentais também não o serão? Além disso, que previsibilidade terão os contribuintes ao ficarem sujeitos aos mandos e desmandos do Executivo na fixação das alíquotas dos mais variados tributos, independentemente de sua função?

5. CONCLUSÃO

Iniciamos o texto referindo-nos aos diversos significados possíveis e utilizados pela doutrina, especialmente a brasileira, para a expressão segurança jurídica.

Embora tenhamos nos manifestado pela preferência no tratamento do tema enquanto norma jurídica do direito positivo, da espécie princípio, ainda assim não é possível fechar os olhos e não reconhecer que a segurança jurídica é muito mais que isso. Inclusive, todos os autores a que nos referimos no presente artigo, invariavelmente, acabam fazendo referência à segurança jurídica em mais de um sentido, sobretudo referindo-a como valor e direito individual.

Ainda assim, o presente artigo enveredou em uma análise sintático da segurança jurídica prevista na Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, identificamos os fundamentos constitucionais em relação aos quais o princípio em questão é concretizado de forma mais evidente, tanto em uma perspectiva geral da Constituição Federal, quanto em uma perspectiva particular, voltando-nos ao subsistema constitucional tributário.

Na análise semântica da segurança jurídica, concluímos que a segurança jurídica, como princípio, possui como sentido mínimo os ideais de certeza do direito e de previsibilidade.

A certeza do direito, em um sentido relativizado em decorrência da indeterminação da linguagem, corresponde a capacidade de os sujeitos delimitarem com *certa precisão* seus direitos e deveres, suas situações jurídicas, o que pressupõe o conhecimento do direito (cognoscibilidade) e a sua estabilidade (confiabilidade).

A previsibilidade, por sua vez, possui um sentido mais amplo, pressupondo, de certa maneira, a própria certeza do direito, conduz-nos à ideia de confiança no Direito, de capacidade de anteciparmos com algum grau de exatidão o que Estado pode exigir de nós e do que nós podemos esperar do Estado.

Pensando no subsistema constitucional tributário, concluímos que, dada as suas especificidades, exige-se um algo a mais da segurança jurídica, de tal sorte que, em vez de cognoscibilidade quanto ao conteúdo, como propõem ÁVILA, deve haver, sim, certeza do direito a partir da determinação de conceitos, clareza e objetividade da lei.

Por fim, lembrando sobre o que dissemos sobre a incompletude do conhecimento, devemos deixar aberta a porta para novas investigações a respeito da segurança jurídica, sobretudo no plano pragmático da linguagem, isto é, da relação dos signos com os seus usuários, seus intérpretes. Não é outra a advertência de Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que “... *não basta o trabalho preliminar de conhecer a feição estática do ordenamento positivo. Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere*”.¹⁰⁷

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARBOSA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2000.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22. São Paulo: Dialética, 1997, p. 24-29.

BRITO, Edvaldo. Reforma tributária, cláusulas pétreas e princípios constitucionais tributários. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 305-361.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁰⁷ O princípio..., *op. cit.*, p. 35.



_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In: Revista de Derecho*, n. 1, p. 15-41, 2016, Disponível em: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/855> . Acesso em: 26 de janeiro de 2022.

_____. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. *In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Segurança Jurídica*. São Paulo: Grupo GEN, p. 35-65. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4790-3/>. Acesso em: 26 jan. 2022.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 3.ed. São Paulo, RT, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. *In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 245-284.

_____. Pós-modernismo e tributos: complexidades, descrença e corporativismo. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 65-80.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *In: Revista de Direito Tributário, RDT 17/18*. São Paulo: Malheiros, 1981, p. 51-56.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. *In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012

GLEISER, Marcelo. **A ilha do conhecimento: Os limites da ciência e a busca por sentido**. Rio de Janeiro: Record, 2014, Edição do Kindle.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUASTINI, Ricardo. Prefácio da edição em inglês. *In: ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 19-26.

HARARI, Yuval Noah. **21 lições para o século 21**. São Paulo: Companhia das Letras. Edição do Kindle, 2018.

HART, Herbert L. A. **El concepto del Derecho**. 3. ed. Buenos Aires: Abelardo Perrot, 2009.

HESPANHA, Antonio Manuel. **O direito democrático numa era pós-estatal: A questão de política das fontes de direito**. Edição do Kindle, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. Segurança dos Atos Jurisdicionais. *In: TORRES, Ricardo Lobo et al. Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 1225-1258.



PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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: Ed. Livraria do Advogado, 2006.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação, segurança e risco. In: **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.35, n.1, 2015, p. 291-327. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1286> . Acesso em: 07 de janeiro de 2022.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SARLET, Ingo. W.; MITIDIERO, Daniel.; MARINONI, Luiz. G. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593402/>. Acesso em: 26 jan. 2022

SCHOUERI, Luis Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146.

SCHOUERI, Luis Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. – São Paulo, SP: IBDT, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

_____. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. (Org.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014.