

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Bianca Mizuki Dias dos Santos

Segurança jurídica, princípio da legalidade tributária e jurisprudência

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2009

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Bianca Mizuki Dias dos Santos

Segurança jurídica, princípio da legalidade tributária e jurisprudência

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Clarice Von Oertzen de Araújo.

SÃO PAULO

2009

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho à minha filha querida, Julia.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, pela beleza da vida!

Aos meus pais, José Raymundo e Keiko, pelo amor incondicional. Devo tudo que sou a vocês.

À minha irmã Karina e ao meu irmão Roberto, por serem meus melhores amigos.

Ao meu marido Marcelo e à nossa pequena e adorável Julia, pelos momentos mais felizes da minha vida.

Aos meus avós, Roberto e Emília, exemplos vivos de que família é o bem mais precioso do mundo, resistente aos obstáculos de espaço e tempo.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pelas inestimáveis lições e por ter me dado a oportunidade de ingressar no curso de Mestrado da PUC/SP.

À Professora Clarice de Araújo, pelos imprescindíveis momentos de orientação e dedicação.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio científico e financeiro que me ofertou a possibilidade de dedicação exclusiva ao curso de Mestrado.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela acolhida e oportunidade ímpar de ser aluna de admiráveis mestres.

Aos meus colegas professores da COGEAE/PUC, por compartilharem conhecimento e colaborarem com meu crescimento intelectual e pessoal.

Aos meus colegas e amigos do curso de Mestrado, pelas teorizações e companheirismo.

Aos Professores José Artur Lima Gonçalves, Antônio Carlos da Ponte e Roque Antonio Carrazza, pelo convívio acadêmico durante esses dois anos de Mestrado.

À Tathiane Piscitelli, pelo apoio intelectual e pela amizade, desde a época em que fui sua aluna no IBET.

A Tácio Lacerda Gama, Eurico Marcos Diniz de Santi, Fabiana Del Padre Tomé, Maria Rita Ferragut, Robson Maia Lins e Rubya Floriani, pelo estímulo à reflexão e por todas as oportunidades que me foram dadas.

Sempre em nossa casa. Um dia, tendo alcançado o nosso *fim*, falaremos com orgulho das longas peregrinações que fomos obrigados a fazer. Mas, na realidade, não tínhamos percebido esta viagem. Se chegamos tão longe foi porque em todos os lugares nos sentíamos *em nossa casa*.

(Friedrich Nietzsche)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a definição do conceito de segurança jurídica na Constituição Federal de 1988, em especial no tocante à atividade estatal de tributação. A segurança jurídica não aparece isolada no ordenamento jurídico, pois existem outros valores que se relacionam com a segurança jurídica, como a justiça e a igualdade. Embora sejam valores diversos, não há antinomia ou conflito entre eles, já que são considerados valores fundamentais no Estado Democrático de Direito Brasileiro. Como valor, a segurança jurídica precisa ganhar objetividade, ou seja, necessita realizar-se em um “suporte” que possa ser portador desse valor, já que os valores só existem com referência a um suporte e ao homem (o valor não existe *per si*). Nesse sentido, o suporte eleito para a realização da segurança jurídica no âmbito tributário é o princípio da legalidade tributária. Este princípio é o que melhor informa o estado de segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, já que garante que a liberdade patrimonial dos particulares só pode ser limitada por meio de lei. Pragmaticamente, serão analisados alguns casos paradigmáticos com vistas a verificar se o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido o relevante papel do princípio da legalidade tributária na realização da segurança jurídica.

Palavras-chave

Segurança Jurídica, Legalidade Tributária, Princípio, Valor, Jurisprudência

ABSTRACT

The subject matter of this work is the analysis of the concept of legal security in the Brazilian Federal Constitution of 1988, especially with regard to the activity of taxation by the state. Legal security is not isolated in the normative context, because there are other values related to legal security, such as justice and equality. Although they are different values, there is no antinomy or conflict between them, because they are considered to be fundamental values of the Brazilian Democratic State that abides by the Rule of Law. As a value, legal security needs to gain objectivity, that is, there must be a “support” to hold this value, because values only exist with reference to a support and to man (the value is nonexistent per se). In this regard, the support chosen to fulfill legal security in the context of taxation is the principle of tax legality. This principle is the best underpinning of legal security in the Brazilian legal system, because it guarantees that individual freedom to own property may only be limited by law. Pragmatically, some significant cases will be analyzed in order to verify if the Brazilian Supreme Court acknowledge the relevant function of the principle of tax legality to achieve Legal security.

Key words

Legal Security, Tax Legality, Principle, Value, Precedents

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I - PREMISSAS EPISTEMOLÓGICO-JURÍDICAS: LINGUAGEM, LÓGICA DEÔNTICA E LÓGICA ALÉTICA	17
1.1. Linguagem como forma de manifestação do direito.....	17
1.2. Funções das linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito.....	20
1.3. Linguagem, lógica deôntica e lógica alética: alguns conceitos importantes.....	21
1.4. Tipos das linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito.....	28
CAPÍTULO II – SISTEMAS DO DIREITO POSITIVO E DA CIÊNCIA DO DIREITO	31
2.1. Noção de sistema.....	31
2.2. Dualidade: sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito.....	32
2.3. Sistema constitucional e subsistema constitucional tributário.....	36
2.4. Princípios constitucionais gerais.....	39
2.4.1. Princípio da justiça.....	39
2.4.2. Princípio da certeza do direito.....	39
2.4.3. Princípio da igualdade.....	40
2.4.4. Princípio da liberdade.....	40
2.5. Definição do conceito de norma jurídica.....	41
2.6. Ainda sobre a norma jurídica: propostas de classificação.....	44
2.6.1. Norma geral, norma abstrata, norma concreta e norma individual.....	45
2.6.2. Norma de conduta e norma de estrutura.....	46
2.6.3. Norma primária e norma secundária.....	46
CAPÍTULO III – COMPOSIÇÃO E FUNCIONALIDADE DO ORDENAMENTO JURÍDICO	48
3.1. Categorias do sistema de direito positivo: regras e princípios	49

3.2. Definição dos conceitos das categorias normativas.....	50
3.3. Diferenças e semelhanças entre regras e princípios.....	52
3.4. Classificações dos princípios.....	57
3.5. Sobreprincípio da segurança jurídica no âmbito tributário.....	61

CAPÍTULO IV – NOÇÕES FUNDAMENTAIS SOBRE O VALOR..... 63

4.1. A Cultura e o valor.....	63
4.2. Ordem do ser e ordem do valor.....	66
4.3. O valor no tempo.....	67
4.4. Breve histórico da teoria dos valores.....	69
4.5. Teorias sobre o valor.....	70
4.5.1. Teoria sociológica dos valores.....	71
4.5.2. Teoria do ontologismo axiológico.....	71
4.5.3. Teoria histórico-cultural dos valores.....	72
4.6 Definição do conceito.....	73
4.7 Os valores e o <i>dever ser</i>	78
4.8. Características do valor.....	78
4.9. Classificação dos valores.....	80
4.10. Hierarquia dos valores.....	84
4.11. Valor-raiz e valor implícito.....	88

CAPÍTULO V – VALORES ESSENCIAIS: ORDEM, CERTEZA, IGUALDADE, JUSTIÇA E ASSOCIAÇÕES À IDÉIA DE SEGURANÇA JURÍDICA..... 90

5.1. Direito e valores.....	90
5.2. Ordem	93
5.3. Teoria institucionalista: Estado e direito.....	95
5.4. O valor justiça.....	98
5.5. A concepção de Hans Kelsen sobre a justiça.....	101
5.6. Jean-Jacques Rousseau e a segurança	106
5.7. Segurança segundo Thomas Hobbes.....	109
5.8. Algumas considerações sobre a segurança a partir das teorias de Rousseau e	

Hobbes.....	111
5.9. Uma abordagem filosófica sobre a certeza e a verdade.....	113
5.10. Segurança e certeza.....	116
5.11. Segurança e igualdade.....	118
5.12. Segurança e justiça.....	123

CAPÍTULO VI – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E CORRELAÇÃO COM A SEGURANÇA JURÍDICA..... 127

6.1. Segurança jurídica como condição de existência de um Estado Democrático de Direito.....	127
6.2. Princípio da legalidade tributária.....	133
6.3. Princípio da anterioridade.....	140
6.4. Princípio da irretroatividade.....	145
6.5. Deveres instrumentais: sujeição ao princípio da legalidade.....	147
6.6. Princípio da reserva de lei formal.....	150
6.7. Princípio da tipicidade tributária.....	151
6.8. O papel das leis ordinária e complementar no âmbito tributário.....	153
6.9. Medida provisória em matéria tributária.....	159
6.10. Faculdade regulamentar do Poder Executivo.....	165
6.11. Leis delegadas.....	168
6.12. Aparente exceção ao princípio da legalidade tributária	169
6.13. Realização da segurança jurídica por meio do princípio da legalidade tributária.....	172

CAPÍTULO VII – ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS RELACIONADOS À SEGURANÇA JURÍDICA E AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA..... 179

7.1. O caso da contribuição ao SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) e a definição, pelo Poder Executivo, dos conceitos de “atividade econômica preponderante” e “grau de risco acidentário leve, médio e grave” para quantificação da alíquota.....	182
7.2. O crédito-prêmio de IPI (imposto sobre produtos industrializados): é possível a	

delegação ao Poder Executivo de matéria reservada à “lei”?.....	187
7.3. Artigo 153, § 1º da Constituição Federal: modificação das alíquotas do imposto de importação por meio de decreto e definição do veículo legislativo apto a estabelecer os limites e as condições a serem observadas pelo Poder Executivo.....	196
7.3.1. Alteração das alíquotas do imposto de importação pelo Poder Executivo.....	196
7.3.2. Definição da espécie de lei mencionada no artigo 153, § 1º da Constituição Federal.....	198
CONCLUSÕES.....	215
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	227

INTRODUÇÃO

O direito positivo, como todo objeto cultural, tem um valor em determinado momento histórico e lugar. Assim é também com a segurança jurídica, como não podia deixar de ser, já que também é um fenômeno cultural. Nesse sentido, há lugares em que a segurança jurídica é condição de existência, em outros é considerada um desvalor (como nos Estados autoritários). O momento histórico também é um elemento que deve ser delimitado quando se pretende estudar o tema da segurança jurídica, na medida em que o que é considerado como um estado de segurança jurídica nos dias atuais, pode não ter sido no passado. Além disso, o próprio significado da expressão “segurança jurídica” não é unívoco, pois ora a segurança é confundida com a idéia de justiça, ora é vista como sinônimo de certeza do direito.

Considerando que a metodologia de qualquer discurso científico tem como ponto de partida a delimitação do objeto a ser estudado, esta dissertação propôs alguns cortes epistemológicos. Assim, a segurança jurídica será analisada tomando-se como referência o Estado Democrático de Direito Brasileiro e o momento histórico é o vigente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Mas não é só isso, pois mesmo com a delimitação do espaço e do tempo, ainda assim, o objeto se perderia de vista, já que a expressão “segurança jurídica” é plurissignificativa.

Desse modo, partindo-se da idéia de que a segurança jurídica é um valor e, como todo valor, não existe *per si*, já que necessita de um “suporte” para se realizar, elegeu-se o princípio da legalidade como o suporte para sua objetivação. Esta dissertação, portanto, analisou o valor segurança jurídica juntamente com o princípio da legalidade, particularmente, o princípio da legalidade tributária. É importante ressaltar que a escolha desse princípio não foi aleatória, mas deveu-se a dois motivos: i) a lei é o pressuposto constitutivo de qualquer Estado Democrático de Direito (como o Brasil), na medida em que é a expressão da vontade geral, e ii) o princípio da legalidade é um limite objetivo, ou seja, não é um valor em si mesmo, mas serve como “suporte” para realização de um valor.

Assim, não é objetivo deste trabalho estudar a segurança jurídica pura e simplesmente, mas sim correlacionar seu sentido e alcance com o limite objetivo da legalidade tributária. Pragmaticamente isso significa que a segurança jurídica se realizará no âmbito tributário sempre que o princípio da legalidade for respeitado, ou seja, sempre que tributo for instituído ou majorado por meio de lei.

O objetivo do capítulo I é fixar as premissas epistemológico-jurídicas com vistas a oferecer noções básicas de Teoria Geral do Direito, como o papel exercido pela linguagem no direito; as distinções entre os sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito, bem como as particularidades das lógicas que se ocupam das linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito: deôntica e alética, respectivamente. O direito manifesta-se por meio da linguagem, mas não é qualquer linguagem. A expressão “linguagem jurídica” é ambígua, pois pode significar dois níveis de linguagem: a do direito positivo e da Ciência do Direito. É neste ponto que entram os conceitos de linguagem-objeto e de metalinguagem. A linguagem do direito positivo é linguagem-objeto em relação à metalinguagem da Ciência do Direito, ou seja, a linguagem da Ciência do Direito descreve a linguagem prescritiva do direito positivo (função metalingüística).

Como o estudo de qualquer realidade, seja ela natural ou cultural, requer a compreensão e definição do conceito de “sistema”, no capítulo II objetivou-se analisar não só a definição do conceito, mas também a dualidade dos sistemas de direito positivo e da Ciência do Direito, inclusive, os elementos e as relações totais e parciais com o todo. Ou seja, quando se estuda um dado sistema, deve-se analisar além dos seus elementos, suas funções, um em relação às funções dos outros e todos harmonicamente em relação ao todo. Em relação ao sistema de direito positivo brasileiro, buscou-se estudar o conceito, as classificações e as características lógicas da estrutura dual das normas jurídicas (norma primária e norma secundária), que são os elementos pertencentes a esse sistema. Com isso, pretendeu-se definir conceitos para compreensão das especificidades das categorias normativas: as regras e os princípios.

Estabelecer os conceitos, semelhanças e diferenças entre regras e princípios foi o objetivo do capítulo III, intitulado “Composição e funcionalidade do ordenamento jurídico”. Também foi objeto deste capítulo a classificação dos princípios em “valores” ou

“limites objetivos”, proposta classificatória utilíssima, na medida em que a hipótese postulada nesta dissertação baseia-se justamente na realização de um valor (segurança jurídica) sobre um limite objetivo (princípio da legalidade tributária), que serve como “suporte”.

Como não é possível dissociar o direito dos valores, já que o direito é um fenômeno cultural, o capítulo IV tem como objetivo analisar os principais aspectos relativos aos valores, como conceito, teorias, classificações e hierarquia. O valor é a melhor representação da dimensão do espírito humano, na medida em que o homem é o único ser dotado de espírito e racionalidade para valorar o mundo à sua volta. Assim, como único ser com capacidade de síntese, o homem atribuirá maior importância a determinado valor em detrimento de outros. Este trabalho adotou a premissa de que assim como as normas jurídicas, os valores também podem ser graduados em uma escala hierárquica e, nesse sentido, a segurança jurídica é considerada o valor mais “alto” do ordenamento jurídico brasileiro na atualidade.

Sem embargo de sua posição hierárquica, a segurança jurídica não aparece isolada no contexto normativo. Há outros valores que se correlacionam com a segurança jurídica, já que todos valores se implicam pelo menos de forma mediata, conforme o princípio de solidariedade axiológica. Diz-se “pelo menos de forma mediata” porque há valores que se implicam imediatamente, como é o caso da certeza e da ordem, da justiça e da igualdade. Assentadas essas premissas, o capítulo V tem como objetivo analisar os valores fundamentais do Estado Democrático de Direito Brasileiro (ordem, certeza, igualdade e justiça) e como esses valores se correlacionam com a segurança jurídica.

De fato, não se pode compreender a realidade jurídica prescindindo um desses valores, pois a justiça não se estabelece sem uma ordem e uma das formas de garantia da certeza e da segurança jurídica é a realização da justiça. Assim, embora sejam valores diversos, não há antinomia ou conflito, pois são valores que se complementam. E mais: diante da pluralidade de perspectivas históricas, a díade “justiça-ordem” pode ocupar a posição de *valor-fim* em relação à díade “certeza-segurança”, que a partir desse ponto de vista, seria um *valor-meio*.

A classificação de um valor como valor-fim ou valor-meio não é estática e definitiva, tendo em vista o caráter dialético da realidade histórica, já que não só as relações humanas se modificam, mas também os juízos de valoração. Ademais, considerando a necessidade de cortes epistemológicos, esta dissertação pretende demonstrar que a segurança jurídica é, nos dias atuais, um valor-fim, pois garante a objetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos por meio da certeza do direito, bem como inibe a prática de arbitrariedades e abusos por parte do Estado. Os valores correlatos (ordem, certeza, justiça e igualdade) devem ser analisados conjuntamente com a segurança jurídica, na medida em que servem como meios para sua realização, na condição de valor-fim.

O capítulo VI tem como objetivo demonstrar que a realização da segurança jurídica, por meio do princípio da legalidade tributária, pode ocorrer de diversas maneiras, além da regra geral, segundo a qual tributo só pode ser criado ou majorado por meio de lei (em sentido formal e material). Assim, realiza-se também a segurança jurídica no âmbito tributário nas seguintes situações: i) quando respeitados os princípios funcionais da legalidade tributária, quais sejam, a anterioridade e a irretroatividade; ii) quando os deveres formais tributários são criados por meio de lei; iii) quando a lei que cria o tributo define de forma taxativa todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, segundo o princípio da tipicidade fechada, que não é um princípio autônomo da legalidade tributária; iv) quando é respeitada a regra de proibição de criação ou majoração de tributo por meio de medidas provisórias ou leis delegadas etc.

Por fim, no capítulo VII buscou-se verificar, por meio da análise de três casos paradigmáticos relacionados à segurança jurídica e ao princípio da legalidade tributária, se as teorias propostas no decorrer do trabalho são corroboradas na prática. Portanto, o objetivo deste capítulo é verificar se a hipótese postulada nesta dissertação vem sendo confirmada ou infirmada no plano pragmático, ou seja, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido o relevante papel do princípio da legalidade tributária na objetivação da segurança jurídica. Como último objetivo, pretendeu-se fornecer dados analíticos para a solução de problemas práticos relacionados à aplicação do princípio da legalidade tributária na realização da segurança jurídica.

CAPÍTULO I - PREMISSAS EPISTEMOLÓGICO-JURÍDICAS: LINGUAGEM, LÓGICA DEÔNTICA E LÓGICA ALÉTICA

1.1. Linguagem como forma de manifestação do direito

O direito é um fato comunicacional que manifesta-se por meio de linguagem¹. O processo de comunicação consiste basicamente na transmissão de informação de um sujeito para outro. Segundo ROMAN JAKOBSON, o ato de comunicação é constituído por seis fatores: remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e contacto (canal)². O *remetente* é o sujeito que emite a mensagem; a *mensagem* é a informação transmitida; o *destinatário* é a pessoa que recebe a mensagem; *contexto* é a que se refere a mensagem (pode ser verbal ou suscetível de verbalização); o *código* é o conjunto de signos e regras de um sistema de sinais utilizado por um grupo de indivíduos e o *contacto* ou *canal* é o suporte físico pelo qual os sinais da mensagem são transmitidos.

Esses fatores se relacionam da seguinte forma: o remetente envia uma mensagem ao destinatário. A mensagem requer um contexto a que se refere, apreensível pelo destinatário e um código, que deve ser total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário e por fim um contacto que é o canal pelo qual deve a mensagem ser transmitida e que permite a comunicação entre o remetente e o destinatário.

De acordo com ROMAN JAKOBSON³ “embora distingamos seis aspectos básicos da linguagem, dificilmente lograríamos, contudo, encontrar mensagens verbais que

¹ Além da linguagem, existem mais dois elementos que fazem parte do contexto comunicacional que são a *língua* e a *fala*. A respeito dessas categorias, ROLAND BARTHES assevera que “língua e fala estão, portanto, numa relação de compreensão recíproca; de um lado, a Língua é o tesouro depositado pela prática da Fala nos indivíduos pertencentes a uma mesma comunidade, e, por ser uma soma coletiva de marcas individuais, ela só pode ser incompleta no nível de cada indivíduo isolado; a Língua existe perfeitamente apenas na massa falante”. *Elementos de Semiologia*. Trad. de Izidoro Blikstein. 5. ed. São Paulo: Cultrix, p. 19.

² JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 9. ed. São Paulo: Cultrix, p. 123.

³ JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 9. ed. São Paulo: Cultrix, p. 123 e ss.

preenchessem uma única função”. Isto significa que cada um desses fatores determina uma função de linguagem predominante, pois em toda manifestação verbal há sempre mais de uma função de linguagem, mas com a predominância de uma delas. Assim, em cada um dos seis aspectos que constituem o ato de comunicação é possível identificar a função de linguagem preponderante.

Nesse sentido, ROMAN JAKOBSON⁴ salienta que no discurso que focaliza o *código*, por exemplo, há predominância da função *metalingüística*, ou seja, quando os sujeitos postos no ato de comunicação têm necessidade de verificar se estão utilizando o mesmo código e nesse sentido, o destinatário da mensagem pode pedir esclarecimentos: “não o estou compreendendo - que quer dizer?” e o remetente pode antecipar outras perguntas indagando: “entende o que quero dizer?”.

Para o que se pretende desenvolver neste item, basta o exemplo da função metalingüística da linguagem. É que a função metalingüística, tal como salientada por ROMAN JAKOBSON, pressupõe um único código. Entretanto, o termo “metalingüística” (ou “metalinguagem”) é ambíguo, pois pode significar tanto a situação descrita acima quanto a situação de dois níveis de linguagem em que uma linguagem (metalinguagem) fala de outra linguagem (linguagem-objeto).

Conforme visto, o direito manifesta-se por meio de linguagem, mas a expressão “linguagem jurídica” não é unívoca, pois pode significar dois níveis de linguagem: a do direito positivo e da Ciência do Direito. É particularmente neste ponto que são relevantes as definições dos conceitos de linguagem-objeto e de metalinguagem, tendo em vista que a linguagem do direito positivo é linguagem-objeto em relação à metalinguagem da Ciência do Direito, ou seja, a linguagem da Ciência do Direito descreve a linguagem prescritiva do direito positivo (função metalingüística).

A respeito das relações estabelecidas entre linguagem-objeto e metalinguagem no direito, CLARICE DE ARAÚJO⁵ salienta que

⁴ JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. Trad. de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 9. ed. São Paulo: Cultrix, p. 127.

⁵ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 22.

“Assim, ainda que demonstrada a existência desses dois substratos lingüísticos diversos, caracterizados pela superposição de dois sistemas, quais sejam, o sistema de Direito Positivo e o sistema da Ciência do Direito, refletindo a relação linguagem-objeto/metalinguagem como um fenômeno intersistêmico, verifica-se ainda a relação linguagem-objeto/metalinguagem na forma intra-sistêmica, no interior do sistema do Direito Positivo, que trabalha com a organização hierárquica dos preceitos normativos e com critérios de interpretação para a solução e/ou eliminação de contradições no interior da linguagem prescritiva”.

O direito positivo manifesta-se por meio da linguagem dos modais deônticos que proíbem, permitem ou obrigam as condutas humanas (não existe um quarto modal em virtude do princípio do quarto excluído⁶). Assim, o direito positivo não é linguagem, mas manifesta-se por meio da linguagem. Portanto, a linguagem é o instrumento utilizado pelo direito para tornar jurídico o dado social, ou seja, só existe fato jurídico objetivado em linguagem.

É importante ressaltar, entretanto, que não é qualquer linguagem que constitui um fato ocorrido na realidade social em fato jurídico, pois é preciso que seja a linguagem reconhecida pelo direito positivo como apta a constituir a realidade jurídica. Assim, a linguagem descritiva da Ciência do Direito não tem aptidão para tornar jurídico um fato “cortado” da realidade social. Apenas a linguagem prescritiva do direito positivo é credenciada para descrever fatos jurídicos e prescrever relações jurídicas.

Aliás, mesmo nas situações em que enunciados do texto normativo descrevem alguns conceitos, é certo que, por pertencerem ao sistema de direito positivo são enunciados prescritivos e não meramente descritivos. É o caso, por exemplo, do artigo 3º do Código Tributário Nacional⁷ que define o conceito de “tributo”. Embora tenha forma

⁶ Segundo LOURVAL VILANOVA “sob o ponto de vista sintático e semântico do sistema de proposições normativas do Direito, a conduta que não estiver proibida, ou não for obrigatória, é permitida. Quarta possibilidade não se dá”. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 201.

⁷ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

descritiva, é um enunciado prescritivo, pois pertence ao sistema de direito positivo, devendo, portanto, ser considerado válido ou não-válido e não verdadeiro ou falso, como será abordado nos próximos itens.

1.2. Funções das linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito

Tanto o direito positivo como a ciência que o estuda manifestam-se por meio de linguagem, porém são funções e tipos diferentes de linguagem (na verdade, prevalecem de forma diferente, já que toda manifestação lingüística é composta por uma hierarquia de tipos e funções de linguagem).

A ciência compreendida como uma sistematização de informações relativa a um determinado objeto, se ocupa do estudo e da pesquisa do objeto. O objeto da Ciência do Direito é o direito positivo, considerado como um sistema de normas jurídicas válidas em um território em determinado momento histórico, criadas para disciplinar as relações intersubjetivas. E justamente por regular as relações entre as pessoas é que a linguagem do direito positivo se expressa na função prescritiva, ou seja, aquela que dá comandos, ordens. Para o direito positivo interessa apenas as condutas intersubjetivas, que são aquelas condutas em que um sujeito está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo perante outro sujeito. Os comportamentos intra-subjetivos não são objeto de regulação pelo direito.

Os comandos da função prescritiva da linguagem do direito positivo são submetidos aos valores da lógica deôntica, ou seja, os comandos são válidos ou não-válidos. A lógica deôntica estuda a sintaxe da linguagem do direito positivo (a sintaxe ocupa-se das relações dos signos entre si). No plano semântico, que consiste na relação entre os signos e as coisas, a linguagem prescritiva dirige-se exclusivamente aos fatos e condutas possíveis de ocorrerem no mundo, ignorando as condutas necessárias ou impossíveis, que são objeto da lógica alética.

De outro lado, predomina no discurso da Ciência do Direito a linguagem na sua função descritiva, já que é função dessa ciência descrever as normas jurídicas do direito positivo. A linguagem descritiva é também chamada de *referencial* ou *declarativa* e seus enunciados são submetidos aos valores verdade e falsidade, motivo pelo qual sua sintaxe é objeto da lógica alética. No plano semântico, seus enunciados serão verdadeiros se os fatos descritos realmente acontecerem e falsos se os fatos não forem verificados empiricamente.

Sobre as lógicas deôntica e alética que estudam as proposições do direito positivo e da Ciência do Direito respectivamente, BARROS CARVALHO⁸ salienta:

“entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não-válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores verdade e falsidade”.

1.3. Linguagem, lógica deôntica e lógica alética: alguns conceitos importantes

O ponto de partida das estruturas lógicas é a linguagem. O enunciado é a frase ou oração com formação sintática válida. Já a proposição é o significado construído a partir da leitura de um enunciado. Considerando que a proposição é o sentido do enunciado, a proposição será descritiva quando construída a partir de um enunciado descritivo e prescritiva quando construída a partir de um enunciado prescritivo⁹.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 3-4.

⁹ A distinção entre enunciado e proposição é importante, pois a Lógica está voltada para a forma das proposições e não dos enunciados. Obviamente que as proposições não têm existência autônoma, já que são necessários além do enunciado, o sujeito que construirá o significado ou sentido do enunciado. Assim, diante de um enunciado, qualquer que seja a função nele refletida, será sempre possível construir o seu sentido (proposição).

Sobre a distinção entre enunciado e proposição, RICARDO GUIBOURG¹⁰ et
alli salientam que

“Una proposición es, pues, el significado de un enunciado declarativo o descriptivo. No es el enunciado mismo, que está compuesto por palabras de algún idioma determinado, ordenadas según ciertas reglas gramaticales: es el *contenido* del enunciado, que es común a las diversas maneras de decir lo mismo”.

Os valores a que estão submetidas as proposições descritivas da Ciência do Direito e prescritivas do direito positivo são diferentes. Como o discurso prescritivo é não-apofântico, suas proposições não são suscetíveis aos valores verdadeiro e falso da lógica alética ou apofântica, mas sim aos valores da lógica deôntica: válido ou não-válido.

As proposições da lógica alética manifestam-se pela linguagem formalizada na qual as palavras da linguagem natural são substituídas por símbolos, representados por variáveis (categoremas) e constantes (sincategoremas) que possuem funções específicas nas formas lógicas. As variáveis estão no lugar das proposições (aqui no sentido de posição sintática e não na acepção de significação de enunciado) e as constantes são termos fixos que têm a importante função de ligar as variáveis.

RICARDO GUIBOURG¹¹ et alli definem a linguagem formalizada como aquela que

“se han eliminado los términos del lenguaje ordinario y se emplean unicamente símbolos arbitrarios, de cuyo significado se prescinde para dirigir la atención exclusivamente sobre las relaciones entre dichos símbolos, expresadas em fórmulas, tal como en el álgebra o en la lógica formal”.

Para ter validade, a proposição deve conter categoremas e sincategoremas

¹⁰ GUIBOURG, Ricardo A. et al. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 36-37.

¹¹ GUIBOURG, Ricardo A. et al. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985, p. 22.

organizados de forma sintática válida. Por exemplo, o enunciado “João trabalhou muito e está cansado” pode ser simbolizado assim: “ $p \cdot q$ ”, onde “ p ” equivale a “João trabalhou muito” e “ q ” equivale a “está cansado”. O símbolo “ \cdot ” representa a conjunção “e”. As proposições “ p ” e “ q ” são as variáveis e o símbolo “ \cdot ” é a constante que une as variáveis. A proposição (significação) construída a partir do enunciado “João trabalhou muito e está cansado” pode ser verdadeira ou falsa (lógica alética), ou seja, uma vez verificada empiricamente, a proposição será verdadeira, caso contrário, será falsa.

Quando a proposição é uma combinação de duas proposições (aqui no sentido de posição sintática) que a compõem, como é o caso de “ $p \cdot q$ ”, os casos possíveis são apenas quatro: que ambas proposições são verdadeiras, que a primeira é falsa e a segunda verdadeira, que a primeira é verdadeira e a segunda falsa e por último, que as duas são falsas. Isto porque o número de casos possíveis é 2^n , onde “ n ” é o número de variáveis proposicionais presentes em uma fórmula e a base 2 representa a lógica binária: verdadeiro ou falso. Assim, a uma variável correspondem dois casos possíveis, a duas variáveis correspondem quatro, a três variáveis correspondem oito etc.

É importante salientar que o valor lógico da estrutura formal dependerá não somente dos valores (verdadeiro ou falso) atribuídos às variáveis que compõem a forma lógica, mas também do tipo de constante que liga as variáveis (por esse motivo é que as constantes lógicas são também chamadas de “conectivos extensionais”). Assim, no exemplo citado acima, o valor lógico da proposição “João trabalhou muito e está cansado” (simbolizado por “ $p \cdot q$ ”), será verdadeira se ambas proposições “ p ” e “ q ” forem verdadeiras, e falsa em qualquer outro caso.

No caso das proposições descritivas, a conjunção “ \cdot ” só é verdadeira se ambas as proposições que a constituem forem verdadeiras. A situação não se altera em relação às proposições prescritivas. Considerando a norma primária “ $(p \rightarrow q)$ ” e norma secundária “ $(\text{não-}q \rightarrow r)$ ” que formam a norma jurídica completa, a conexão entre essas normas também pode ser feita pela conjunção “ \cdot ”, que exige apenas que ambas proposições sejam válidas para que a norma jurídica seja válida (conforme visto, as valências da lógica das normas jurídicas são válido e não-válido).

Assim, a combinação lógica para que o valor da norma jurídica completa seja válido é análogo ao das proposições descritivas: ambas proposições normativas devem ser válidas, pois basta uma proposição ser não-válida para que o valor do conectivo tenha valência negativa.

As normas primária e secundária são ligadas por constantes lógicas, ou seja, a ligação entre essas normas não é uma questão de tempo, mas de ordem lógico-formal. Conforme visto, se a constante que liga as normas primária e secundária é o conjuntor “.” para que a norma jurídica (completa) seja válida, ambas normas devem ser válidas. Segundo LOURIVAL VILANOVA, além da conjunção, outros conectivos lógicos podem fazer a conexão entre norma primária e norma secundária, porém o valor lógico dependerá do conectivo que liga essas proposições¹².

Na lógica, há outros conectivos, como o *disjuntor includente* que pode ser simbolizado assim: “v” e o *disjuntor excludente* que pode ser simbolizado assim: “≠”¹³. No disjuntor includente “v”, pelo menos uma das proposições tem que ser verdadeira ou ambas podem ser verdadeiras para a valência da forma lógica ser verdadeira. No campo das proposições normativas, pelo menos uma das proposições tem que ser válida ou ambas podem ser válidas para que a norma jurídica seja válida.

O disjuntor excludente “≠” não ligará as normas primária e secundária se ambas as proposições forem válidas ou não-válidas ao mesmo tempo, ou seja, para que a norma jurídica (completa) seja válida, ambas proposições não podem ter a mesma valência.

Outro conectivo lógico é a implicação “→” que conecta proposições condicionais formadas por uma proposição antecedente e uma proposição conseqüente. A implicação “→” está presente na estrutura lógica de qualquer norma jurídica, pois tanto liga as normas primárias e secundárias da norma jurídica completa, simbolicamente “(p → q) → (não-q → r)”, como internamente conecta as hipóteses e conseqüências de cada uma das referidas normas, simbolicamente: norma primária “(p → q)” e norma secundária

¹² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 117 e ss.

¹³ Todos os símbolos de conectivos utilizados pertencem ao sistema de notação inglês.

“(não-q \rightarrow r)”. O conectivo será não-válido se o antecedente for válido e o conseqüente for não-válido. O mesmo para as proposições descritivas: a relação implicacional será falsa, se o antecedente for verdadeiro e o conseqüente for falso. As demais combinações serão válidas ou verdadeiras, respectivamente.

Diante do exposto e considerando *apenas a possibilidade de as normas primária e secundária serem válidas na norma jurídica completa*, então só é possível uni-las pelos conectivos conjuntor “.”, disjuntor includente “v” e implicação “ \rightarrow ”. No caso do conjuntor, para que a norma completa seja válida é preciso que ambas proposições sejam válidas, pois se uma das normas for não-válida, então o resultado será não-válido. No caso do disjuntor includente, será a hipótese em que *ambas podem ser válidas* (é que neste tipo de conectivo, a validade também pode ser verificada quando pelo menos uma das proposições é válida) e por fim, no caso da implicação, se ambas são válidas, então o resultado será válido (apenas na possibilidade de a norma primária ser válida e a norma secundária ser não-válida é que o resultado será não-válido).

Entretanto, somente o disjuntor excludente “ \neq ” não é aplicável ao caso proposto, pois para o resultado ser válido, as normas primária e secundária não podem ter a mesma valência, ou seja, não podem ser válidas ao mesmo tempo. Isto significa que para obter um resultado lógico válido, uma tem que ser válida e a outra não-válida (e o caso proposto é que ambas normas são válidas).

Sobre as possibilidades de conexão entre as normas primária e secundária, LOURIVAL VILANOVA¹⁴ salienta:

“em síntese: dado o fato de, numa proposição jurídica completa, tanto a norma primária quanto a norma secundária serem ambas válidas, é possível relacionar as duas normas-partes com os seguintes conectivos: e, ou-(ou-includente), “se...,então” (em símbolo, “ \wedge ”, “v”, “ \rightarrow ”). Exclui-se, como vimos acima, “ou-disjuntivo”, pois este conectivo exclui a verdade ou a validade simultânea dos dois membros”.

¹⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 120. VILANOVA denomina “proposição descritiva” as proposições oriundas de enunciados descritivos e “proposição jurídica” as normas jurídicas advindas de enunciados prescritivos.

Para os lógicos, predicado *de primeiro nível* é o da descrição de um estado de coisas e predicado *de segundo nível* é quando se diz algo sobre aquela descrição, ou seja, quando uma proposição funciona como sujeito de uma proposição maior. De acordo com RICARDO GUIBOURG¹⁵ et alli

“Esto es lo que los lógicos llaman un predicado *de segundo nível*: el primer nível es el de la descripción de un estado de cosas, y el segundo aparece cuando decimos algo *sobre* aquella descripción”.

Assim, ainda considerando a proposição “João trabalhou muito” simbolizado por “p”, pode-se predicar a variável “p” para construir novas proposições: “possivelmente, João trabalhou muito” ou “necessariamente, João trabalhou muito” (predicados de segundo nível). Em linguagem formalizada fica assim: “Mp” e “Np”, em que “M” equivale a “possivelmente” e “N” a “necessariamente”. As categorias modais “possível” e “necessário” pertencem à lógica alética. Desse modo, pode-se predicar enunciados descritivos por meio dos modais aléticos “possível” e “necessário”. O modal “impossível” pode ser obtido com uso do conectivo negador “-”¹⁶ no modal “possível”, formalizando: “-M”.

Já os modais da lógica deôntica são diversos. Foi VON WRIGHT quem adaptou os conhecimentos da lógica alética e os aplicou à lógica deôntica do direito positivo. De acordo com VON WRIGHT, três são as categorias deônticas: obrigatório “O”, proibido “V” e permitido “P”¹⁷.

A fórmula lógica de qualquer norma jurídica é composta por uma hipótese (antecedente) que implica “→” uma tese (conseqüente). A hipótese e a tese são proposições: a primeira em função de descritor, pois descreve um fato de possível ocorrência no mundo e a segunda em função de prescriptor, já que prescreve a relação

¹⁵ GUIBOURG, Ricardo A. et al. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 109.

¹⁶ O conectivo negador possui várias funções sintáticas, dentre elas, é um conectivo veritativo que modifica a valência da variável à qual vem prefixo, ou seja, se “Mp” equivale a “possivelmente, João trabalhou muito”, “- Mp” equivale a “impossivelmente, João trabalhou muito”.

¹⁷ VON WRIGHT, Georg Enrik. *Ensayo de lógica modal*. Buenos Aires: Rueda, 1970, p. 16

jurídica advinda da ocorrência do fato pela imputação. Assim, a norma jurídica pode ser simbolizada da seguinte forma: $D [(F \rightarrow R)]$, que se lê: Dado o fato F, deve ser a relação R.

Há na estrutura da norma jurídica um dever ser *interproposicional* que liga a proposição-antecedente à proposição-conseqüente e um dever ser *intraproposicional* localizado no conseqüente normativo que vincula os sujeitos da relação jurídica R (S'RS'') em torno de uma conduta deonticamente modalizada. O R é o relacional deôntico que aparece em um dos modais do dever ser: obrigatório “O”, proibido “V” ou permitido “P”.

Os modais deônticos são irredutíveis, mas interdefiníveis, ou seja, utilizando o conectivo negador “-”, pode-se definir um pelo outro. Por exemplo, se a proposição “p” equivale a “usar cinto de segurança”, a fórmula “Op” equivale a “é obrigatório usar cinto de segurança”. Utilizando o negador, a fórmula “-P-p” equivale a “não é permitido não usar cinto de segurança”. Isto significa que “Op \equiv -P-p”, ou seja, dizer que uma conduta “p” é obrigatória equivale a afirmar que não é permitido omiti-la.

Sobre essa característica dos modais deônticos, LOURIVAL VILANOVA¹⁸ salienta que “sintaticamente, os modais deônticos são irredutíveis, mas interdefiníveis, mobilizando-se o operador da negação. Assim, o proibido é equivalente ao obrigatório não-fazer, ou ao não-permitido fazer: em símbolos, $V(p) \equiv O(\text{não-p}) \equiv \text{não-P}(p)$ ”.

É importante salientar que as fórmulas deônticas não são extensionais, ou seja, a verdade da afirmação de que uma conduta é permitida, obrigatória ou proibida não depende da realização ou omissão da conduta assim qualificada. Isto quer dizer que o cumprimento ou não das condutas prescritas nas normas jurídicas é um dado extralógico, que não pertence ao campo da lógica deôntica.

Nesse sentido, RICARDO GUIBOURG¹⁹ et alli ressaltam que

“las fórmulas deônticas no se refieren al real comportamiento, sino a la *calificación normativa* de las conductas, com independencia de que en

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 201.

¹⁹ GUIBOURG, Ricardo A. et al. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 137-138.

los hechos éstas se realicen o no. Así, la verdad de la afirmación “P (p v q)” no depende de la verdad de “p v q”; como veremos más tarde, la existencia de ciertas normas no permite inferir lógicamente nada acerca del comportamiento *real* de los individuos a quienes tales normas están dirigidas”.

1.4. Tipos das linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito

Não só as funções de linguagem preponderantes nos discursos do direito positivo e da Ciência do Direito são diferentes, mas também os *tipos* de linguagem. Assim, predomina na linguagem da Ciência do Direito o tipo de linguagem científica, considerada uma linguagem artificial, pois embora tenha como base a linguagem natural (que é a linguagem do cotidiano, espontaneamente desenvolvida) as palavras do discurso científico são unívocas (semântica). Esse tipo de linguagem reveste-se de boa formação sintática das orações e só é considerada enfraquecida no plano pragmático, já que o que interessa à linguagem do tipo científica é a validade sintática de seus enunciados e a univocidade das palavras para afastar vaguezas e ambigüidades que podem comprometer o discurso científico²⁰.

Nesse sentido, ÓSCAR CORREAS²¹ salienta que

“Em última instância, apenas o discurso que artificialmente se propõe a si mesmo, e com muito cuidado, somente descrever fenômenos é um discurso descritivo. Este é o discurso que se autoqualifica de científico. O discurso científico é um discurso que se diferencia de todos os demais porque mantém uma determinada coerência entre seus

²⁰ Embora a vagueza e a ambigüidade das palavras possam causar ruídos comunicativos, nem sempre isso acontece, motivo pelo qual afirmou-se que *podem* e não que *comprometem* o discurso científico. É que muitas vezes o contexto trata de eliminar a vagueza ou ambigüidade, como nos seguintes exemplos: “a manga da camisa de João está manchada” e “João tomou suco de manga”.

²¹ CORREAS, ÓSCAR. *Crítica da ideologia jurídica*. Trad. de Roberto Bueno. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 53.

enunciados conforme regras que o emissor estabeleceu (ou aceitou) e que se denominam em conjunto *método científico*".

Já no direito positivo prevalece a linguagem do tipo técnica que é um misto de linguagem natural com linguagem científica. A linguagem do legislador é eminentemente técnica e esse tipo de linguagem justifica as constantes impropriedades lingüísticas contidas nos textos normativos, o que demanda do intérprete atos de interpretação para compreensão e construção do sentido das normas jurídicas. Enquanto a linguagem técnica do direito positivo é prescritiva de condutas intersubjetivas, a linguagem científica presta-se para descrever objetos (o objeto precisa ser bem delimitado antes mesmo que seja traduzido em linguagem).

Sem embargo do tipo técnico da sua linguagem, o direito positivo cria a sua própria realidade para disciplinar as relações intersubjetivas. É que a linguagem prescritiva do direito positivo incide sobre a linguagem da realidade social para qualificar como *jurídicos* fatos e relações "cortados" da realidade social. É o legislador quem seleciona, por atos de valoração, as hipóteses e as conseqüências que devem se realizar, independentemente de dados lógicos.

Assim, considerando que é o direito positivo que impõe a relação de implicação entre a hipótese e o conseqüente, a seleção dos fatos descritos na hipótese e das conseqüências advindas da realização desses fatos não é feita livremente, mas com base em critérios axiológicos, já que o direito positivo é um bem cultural, portanto, impregnado de valores.

Tanto é assim que nem todos os fatos e nem todas as relações constitutivos da realidade social são considerados juridicamente relevantes para compor, respectivamente, a posição de antecedente e conseqüente de uma norma jurídica. Somente os fatos e as relações reputados como valiosos para a sociedade ocupam posições sintáticas na estrutura da norma e mesmo a partir dessa perspectiva, em face da complexidade da realidade social, o legislador não pode prever todos os fatos que devem ser normativamente qualificados.

Nesse sentido, o sistema do direito positivo é considerado incompleto, porém a incompletude do sistema não impede a aplicação do direito. Por exemplo, se não há previsão de uma sanção (norma secundária) em virtude do descumprimento de uma conduta normativamente descrita (norma primária), cabe ao julgador interpretar sistematicamente a linguagem do direito positivo para construir uma norma sancionatória aplicável ao caso concreto.

Conforme visto, a linguagem do direito positivo não coincide com a linguagem da realidade social, mas *incide* sobre esta para juridicizar²² fatos e relações, ou seja, a linguagem do direito constitui a realidade jurídica. BARROS CARVALHO²³ ressalta que há três dimensões da linguagem na fenomenologia de atuação do direito: a dimensão da linguagem do direito positivo “Ldp”, a dimensão da linguagem da realidade social “Lrs” e a dimensão da linguagem da facticidade jurídica “Lfj”, que é a região de intersecção entre a linguagem do direito positivo e a linguagem da realidade social:

“Em símbolos formais $(Ldp \cap Lrs) \rightarrow Lfj$. Interpretando-se: a linguagem do direito positivo (Ldp) incidindo sobre (\cap - símbolo da intersecção de classes) a linguagem da realidade social (Lrs) produz (\rightarrow - símbolo da implicação) a linguagem da facticidade jurídica (Lfj)”.

A partir desse ponto de vista, apenas o que estiver contido na região da facticidade jurídica serão os fatos e condutas juridicizados pela linguagem do direito positivo. O que pertencer ao conjunto da linguagem da realidade social, mas que não está incluído na região de intersecção é a linguagem dos fatos e das condutas que não foram selecionados pelo direito positivo. Já o que pertencer à classe da linguagem do direito positivo, mas que não está incluído na região da facticidade jurídica é a linguagem do direito posto que não operou sobre nenhum fato da realidade social.

Isto confirma a idéia de que nem todos os fatos e condutas da realidade social sofrem a juridicização da linguagem do direito positivo para tornarem-se jurídicos, seja porque o legislador não pode prever todos os fatos e condutas possíveis de ocorrer no

²² Juridicizar significa tornar jurídico.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 14.

plano da realidade social, seja porque mesmo tendo conhecimento de alguns eventos que se realizam nesse plano, tais acontecimentos não são reputados como valiosos para sofrerem a incidência da linguagem normativa.

CAPÍTULO II – SISTEMAS DO DIREITO POSITIVO E DA CIÊNCIA DO DIREITO

2.1. Noção de sistema

O estudo de qualquer realidade, seja ela natural ou cultural, requer a compreensão e definição do conceito de “sistema”. A dificuldade de se definir o conceito de “sistema” está no fato de que o termo é plurissignificativo, ou seja, possui vários significados. Entretanto, esse vício lingüístico não impede a investigação do significado de base do vocábulo.

Na verdade, todas as palavras possuem um *significado de base* e um ou mais *significados contextuais*²⁴. O significado de base de uma palavra é aquele que possui a significação mais geral e mais aceita pelas pessoas em um determinado lapso temporal. Já os significados contextuais são as significações que são menos conhecidas ou usadas quando se pensa em uma determinada palavra, mas que não deixam de representar o objeto nos contextos mais diversos. Assim, a palavra “casa”, por exemplo, tem como significado de base “moradia”. Entretanto, a palavra “casa” pode ser utilizada também em outro contexto, como é o caso em que o emissor da mensagem quer se referir à abertura na camisa por onde se passa o botão.

Sem embargo das várias significações que comportam o termo “sistema”, sempre que este trabalho se referir a esse vocábulo, estará usando o seu significado de base,

²⁴ WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1984, p. 65.

ou seja, sistema é o conjunto de elementos que se relacionam entre si, perante uma referência determinada. É essa referência que determina os elementos que pertencerão ao conjunto e como esses elementos se relacionam entre si.

O significado de “sistema” eleito aproxima-se muito da idéia de conjunto ou classe e tal escolha foi intencional, já que o sistema de direito positivo é um conjunto ou uma classe que tem como elementos as normas jurídicas que se relacionam entre si perante uma referência determinada. Sobre o significado do termo “sistema” LOURIVAL VILANOVA²⁵ salienta que:

“Falamos de sistema onde se encontrem *elementos e relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. O conceito formal de todo (no sentido husserliano) corresponde ao sistema. Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”.

Ao definir o conceito de sistema, FERRAZ JR.²⁶ preferiu chamar de *repertório* ao conjunto de objetos e seus atributos e de *estrutura* ao complexo das relações estabelecidas entre esses objetos. Nesse sentido, um sistema é formado por um repertório e as relações entre os objetos (estrutura) dão coesão ao sistema.

2.2. Dualidade: sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito

Como as classificações em classes e subclasses podem ser infinitas, tendo em vista que o ato de classificar é livre, deve o sujeito apenas se deter à boa formação sintática e às regras lógicas de separação em classes e subclasses. Nesse sentido, pode-se dizer ainda que os sistemas até então mencionados (sistema constitucional e sistema constitucional tributário) são classes incluídas em uma classe ainda maior: o sistema de direito positivo.

²⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 162.

²⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 140.

O sistema de direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado território, organizadas sob uma perspectiva unitária. Aqui o corte é muito mais amplo, pois não se está considerando somente essa ou aquela norma jurídica, mas o todo, ou seja, toda e qualquer norma jurídica válida²⁷.

Assim, o sistema do direito positivo é formado por subsistemas que se relacionam entre si e que tem na Constituição Federal o fundamento último de validade. Também a Constituição Federal compõe um subsistema, fonte maior de regras de estrutura do que regras de comportamento²⁸. É da Constituição que emanam as linhas gerais de organização do Estado, bem como os preceitos e princípios dos sistemas nacional, federal, estaduais e municipais.

Toda ciência requer um corte metodológico e um método de investigação para estudar o seu objeto. A Ciência do Direito estuda o direito positivo nos seus aspectos estático e dinâmico, considerando as normas jurídicas válidas, ou seja, as normas que pertencem ao conjunto e desprezando as que não mais fazem parte do sistema ou as que ainda não foram inseridas ao conjunto. Assim, as normas jurídicas pertencentes ao sistema do direito positivo não se confundem com as proposições descritivas do sistema da Ciência do Direito.

De acordo com a classificação proposta por MARCELO NEVES, os sistemas podem ser *reais* (ou empíricos) ou *proposicionais*²⁹. Os sistemas reais são compostos por objetos do mundo físico e social, enquanto os proposicionais são formados por proposições (linguagem). Os sistemas proposicionais podem ser ainda *nomológicos* ou *nomoempíricos*. Os primeiros são meramente formais, compostos por entidades ideais, como na Lógica e na

²⁷ A validade está sendo empregada como a relação de pertinência entre norma e sistema, de modo que afirmar que uma norma *N* é válida significa dizer que a norma *N* pertence ao sistema *S*. Para pertencer a determinado sistema é preciso que a norma seja inserida conforme as regras do próprio sistema. De acordo com KELSEN, a norma é válida se produzida pelo órgão competente e de acordo com o procedimento regular, pressupostos previstos no próprio sistema.

²⁸ As regras de comportamento são aquelas voltadas imediatamente para as condutas humanas, ou seja, são as regras carregadas de valor deontico, proibindo, permitindo ou obrigando condutas. Já as regras de estrutura também são voltadas para as relações intersubjetivas, porém esse direcionamento é mediato, pois as regras de estrutura versam imediatamente sobre outras normas.

²⁹ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

Matemática. Já os nomoempíricos são constituídos por proposições descritivas ou proposições prescritivas.

Diante dessa classificação, BARROS CARVALHO salienta que classificar os sistemas reais como aqueles formados por objetos do mundo seria uma impropriedade, já que também esses sistemas deveriam ser representados por linguagem (que é o instrumento apto a proporcionar a compreensão dos objetos e do mundo) e afirma, ao final, que também os sistemas reais são formados por proposições, portanto, linguagem³⁰.

Assim, é possível afirmar que o sistema da Ciência do Direito é um sistema nomoempírico *descritivo*, já que a Ciência do Direito, compreendida como um corpo de linguagem, descreve as normas jurídicas. Já o sistema do direito positivo é um sistema nomoempírico *prescritivo*, na medida em que seus elementos (normas jurídicas) prescrevem condutas. Desse modo, enquanto as proposições prescritivas expressam um comando normativo, as proposições descritivas (como a própria terminologia sugere) descrevem o objeto.

A estrutura e o complexo das relações estabelecidas entre os elementos pertencentes aos sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito são diversos, o que reforça a idéia de que são sistemas diferentes³¹. O sistema do direito positivo se apresenta organizado numa estrutura escalonada, no qual os seus elementos (normas jurídicas) convergem para um só ponto: a norma fundamental.

Sobre o sistema do direito positivo, BARROS CARVALHO³² salienta que:

“o sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações”.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 138-139.

³¹ A expressão “sistema jurídico” é comumente usada para designar tanto o sistema do direito positivo como o sistema descritivo da Ciência do Direito. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 12.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 143.

De outro lado, o sistema nomoempírico descritivo da Ciência do Direito não se apresenta dessa forma, pois como a Ciência do Direito é metalinguagem em relação ao direito positivo, ou seja, é uma linguagem que fala de outra linguagem, o sistema da Ciência do Direito contém proposições que descrevem o direito positivo. Todavia, para se evitar que o discurso científico seja infinito, é necessário que o cientista delimite o objeto a ser investigado e eleja um axioma que sirva de fundamento último para suas teorias.

De acordo com as premissas fixadas, no caso do sistema da Ciência do Direito, o axioma eleito é a norma fundamental de KELSEN. Se o direito positivo começa e termina na norma fundamental, não há como o cientista do direito ignorar tal postulado, considerado como o pressuposto gnosiológico do conhecimento científico e que não é sujeito a verificações empíricas.

A respeito de a Ciência do Direito precisar de um axioma, BARROS CARVALHO³³ salienta:

“como sistema nomoempírico teórico que é, a Ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual possa construir suas estruturas. Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discurso descritivo, evitando assim o *regressus ad infinitum*”.

A Ciência do Direito, portanto, é metalinguagem em relação ao direito positivo, considerado linguagem-objeto. É metalinguagem porque é linguagem que reconstrói outra linguagem, ou seja, ao descrever o direito positivo, as proposições descritivas da Ciência do Direito reconstruem o objeto. Isto não significa que o cientista do direito cria normas jurídicas, mas ao emitir proposições que descrevem o direito positivo, o cientista está construindo sentido, pois toda análise científica é produtora de sentido.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 144.

Em um ciclo de linguagens-objeto e metalinguagens, a metalinguagem da Ciência do Direito em relação à linguagem-objeto do direito positivo pode ser ela mesma linguagem-objeto de outra metalinguagem. Nesse sentido, LOURIVAL VILANOVA³⁴ ressalta que

“Retomando o que afirmamos, se a linguagem do direito positivo é *linguagem-objeto L*, então a linguagem da ciência que fala sobre essa linguagem primeira é *metalinguagem, M (L)*. É possível linguagem lógica, que relativamente a *M (L)*, é *M (M(L))*. Ou seja, uma metametalinguagem. A linguagem da ciência jurídica é *metalinguagem material. Metalinguagem formal somente o é a lógica*”.

As proposições descritivas da Ciência do Direito não pertencem ao direito positivo, ou seja, não são recepcionadas pelo sistema positivo, pois não preenchem o critério de pertinência desse conjunto. Na verdade, os critérios de recepção, criação, modificação e extinção dos elementos que pertencem ao sistema positivo são estabelecidos pelo próprio sistema e o cientista do direito não é credenciado pelo sistema de direito positivo para inserir normas jurídicas no ordenamento jurídico³⁵.

2.3. Sistema constitucional e subsistema constitucional tributário

A hipótese deste trabalho é a realização do valor segurança jurídica por meio do princípio da legalidade tributária, ou seja, a realização de um valor por meio de um limite objetivo, ambos proclamados pela Constituição Federal. O princípio da legalidade tributária está enunciado expressamente no subsistema constitucional tributário (artigo 150, inciso I), enquanto o valor segurança jurídica está proclamado em um sistema maior, no

³⁴ VILANOVA, LOURIVAL. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 76.

³⁵ Para alguns autores, sistema de direito positivo não se confunde com ordenamento jurídico. O ordenamento jurídico seria uma seqüência temporal de conjuntos de sistemas de direito positivo (visão dinâmica), já o sistema seria um conjunto de normas e que qualquer mudança nesse conjunto nos levaria a outro sistema diferente (visão estática). Entretanto, este trabalho considera ambas expressões como sinônimos.

qual aquele se insere, ou seja, no sistema constitucional brasileiro, compreendido como conjunto de normas constitucionais³⁶.

Denomina-se *subsistema* constitucional tributário, pois está incluído em um sistema maior que o engloba, no caso, o sistema maior é o sistema constitucional brasileiro. É possível, portanto, identificar um sistema parcial e estudá-lo de forma científica e sistemática com o sistema no qual está inserido, pois o subsistema se conjuga com o todo. Não poderia ser diferente, tendo em vista a relação estabelecida entre o valor segurança jurídica, como elemento do sistema constitucional brasileiro e o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, constitutivo do subsistema constitucional tributário³⁷.

Considerando que a relação de subsistema (ou subclasse) é o sistema que está incluído em outro, ou seja, todos seus elementos são também elementos de outro sistema, o qual lhe engloba, então é possível dizer também que o princípio da legalidade tributária como elemento pertencente ao subsistema constitucional tributário é elemento constitutivo também do sistema que engloba esse subsistema, ou seja, o princípio da legalidade tributária faz parte também do sistema constitucional.

Um estudo científico deve fixar além do método e do objeto, o sistema no qual o objeto está inserido, bem como seus contornos, os elementos que o compõem e as relações totais e parciais com o todo. As relações são estabelecidas por um princípio unitário sob o qual estão os elementos do sistema. Os elementos pertencentes ao sistema não podem ser vistos apenas como partes integrantes de um todo, mas, sobretudo, suas funções, um em relação às funções dos outros e todos harmonicamente em relação ao todo.

³⁶ O valor segurança (jurídica) está enunciado no preâmbulo e no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. Embora o Supremo Tribunal Federal tenha se posicionado no sentido de que o preâmbulo constitucional não possui força normativa, esta dissertação adota idéia diversa, pois se o preâmbulo é texto enunciado na Constituição Federal não há como ignorá-lo como suporte físico na construção de sentido das normas jurídicas.

³⁷ O princípio da legalidade tem existência genérica na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso II que prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Para o Direito Tributário, o princípio da legalidade tem existência específica no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que prevê que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Para compreender o subsistema constitucional tributário (que é uma parte de um todo) é preciso, antes de qualquer coisa, conhecer o sistema no qual se encontra compreendido, ou seja, sua sistemática, seus princípios gerais etc. O subsistema constitucional tributário não pode ser estudado de forma individual, pois se é subsistema, é porque está incluído em um sistema maior, que no caso, é o sistema fundamental.

O subsistema constitucional tributário é o conjunto de princípios e normas constitucionais organizados sob uma referência unitária. Esse sistema organiza a estrutura do Estado, dispondo sobre os poderes dos seus setores, também no campo da tributação, além das medidas que devem assegurar os direitos individuais das pessoas.

GERALDO ATALIBA³⁸ define o sistema constitucional tributário como

“o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Se *sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária* o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”.

As Constituições não se limitam mais apenas a discriminar os órgãos do poder, suas funções e como deve funcionar a estrutura jurídico-política do Estado. Na Constituição Federal brasileira estão enunciados verdadeiros princípios que visam atingir o valor supremo da segurança jurídica nas relações entre Estado e cidadãos. A Constituição Federal é farta quanto aos enunciados prescritivos e princípios que devem ser observados tanto pelos sujeitos ativos como pelos sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias.

Assim, sem o objetivo de esgotar o conteúdo de todos os princípios contidos no sistema constitucional brasileiro, cumpre mencionar pelo menos quatro princípios, que além de serem princípios constitucionais gerais, são vetores que se irradiam especialmente

³⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 8.

nas relações jurídicas tributárias, a fim de inibir a prática de abusos e garantir a realização da segurança jurídica³⁹. São eles:

2.4. Princípios constitucionais gerais

2.4.1. Princípio da justiça

O princípio da justiça é considerado um princípio explícito, na medida em que está enunciado no preâmbulo da Constituição⁴⁰, juntamente com outros valores supremos da sociedade brasileira que o Estado deve assegurar na condição de Estado Democrático de Direito. Tendo em vista sua importância na implementação de outros princípios no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da justiça é considerado um sobreprincípio. A justiça será objetivada no caso concreto sempre que for dado a cada um o que lhe é de direito.

2.4.2. Princípio da certeza do direito

A certeza do direito também é um sobreprincípio, tendo em vista que se irradia nos vários subsistemas do sistema constitucional brasileiro. Ao contrário da justiça, que é um princípio explícito, já que está enunciado no preâmbulo constitucional, o princípio da

³⁹ Esses princípios serão estudados de forma mais detalhada no capítulo V, inclusive serão objeto de análise juntamente com a idéia de segurança jurídica, que é a hipótese postulada nesta dissertação.

⁴⁰ Embora o Supremo Tribunal Federal já tenha fixado entendimento de que o preâmbulo da Constituição Federal não possui força normativa, esta não é a interpretação adotada neste trabalho. Isto porque se o preâmbulo é texto enunciado na Constituição Federal, então é suporte físico para construção do sentido das normas jurídicas, ainda mais que no preâmbulo estão enunciados valores que servem de fundamento basilar do Estado Democrático de Direito Brasileiro. No mesmo sentido, BARROS CARVALHO: “a despeito de seu caráter moral e político, o texto do preâmbulo é texto de lei, no interior do qual se encontram normas jurídicas vinculantes. Nelas, estão disciplinados valores dos quais se retiram direitos e deveres subjetivos constitucionalmente garantidos”. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 262.

certeza é implícito. Entretanto, o fato de não estar expressamente previsto não diminui sua dimensão axiológica no contexto normativo, até porque a certeza do direito está no conteúdo do próprio *dever ser*. Pode até soar um paradoxo, mas a relação da “certeza” com o direito é ambígua. Ou seja, a certeza jurídica pode ter dois significados: i) previsibilidade, ou seja, o cidadão tem conhecimento antecipado das conseqüências advindas da prática de determinados atos, e ii) exatidão das condutas deonticamente modalizadas, ou seja, o direito positivo deve solucionar as questões postas ao seu exame, sem o uso do modal “possível”.

2.4.3. Princípio da igualdade

Assim como a justiça e a certeza do direito, a igualdade é um sobreprincípio. Está, inclusive, expressamente estabelecido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. O princípio da igualdade consiste na idéia de que o igual deve ser tratado de forma igual e o diferente de modo proporcionalmente diferente. Segundo HUMBERTO ÁVILA⁴¹, “igualdade é relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.

É importante salientar que os elementos que compõem a definição do conceito de igualdade devem sempre corresponder aos preceitos constitucionais. Assim, por exemplo, a lei não pode eleger critérios de discriminação que sejam contraditórios aos valores proclamados pelo sistema de direito positivo, tendo em vista a necessidade de correlação entre os valores e as normas gerais e abstratas, ou individuais e concretas emitidas pelos sujeitos competentes.

2.4.4. Princípio da liberdade

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 192.

A liberdade é uma garantia inerente ao homem. Porém, em qualquer Estado com um mínimo de organização, a liberdade das pessoas não é total. A ordem em uma coletividade só pode ser estabelecida quando a liberdade dos indivíduos é condicionada ou restrita. Quando o Estado surge como uma ordem política capaz de obrigar certas condutas dos particulares, a liberdade sofre restrições. Entretanto, as condições e os limites à liberdade das pessoas dependem do regime a que estão submetidas. Em um regime democrático, como é o caso do Estado Democrático de Direito Brasileiro, o Estado não goza de plena liberdade de atuação, pois se de um lado o Estado limita a liberdade individual para garantir a ordem e a paz social, de outro, sujeita-se ele próprio ao império da lei.

A liberdade, portanto, está constituída como um sobreprincípio, pois atua em todos os subsistemas do direito positivo brasileiro. Além disso, é também um direito fundamental, já que expressamente propugnado na Constituição Federal.

2.5. Definição do conceito de norma jurídica

Conforme visto, o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em um território em dado momento histórico. Mas qual é a definição do conceito de norma jurídica? Norma jurídica é o texto normativo, o enunciado prescritivo dos textos normativos ou a significação construída a partir dos enunciados prescritivos dos textos normativos?

BARROS CARVALHO diferencia essas três categorias (texto normativo, enunciado prescritivo e norma jurídica) ao tratar do percurso gerador de sentido. Nesse “percurso”, o intérprete transita por quatro subsistemas (S₁, S₂, S₃ e S₄), nos quais o sujeito estabelece contato com as categorias mencionadas até a compreensão do sentido das normas jurídicas de forma sistêmica⁴².

⁴² CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 76 e ss.

Considerando o percurso gerador, a construção do sentido das normas jurídicas inicia-se com o contato do intérprete com o plano das expressões, ou seja, o suporte físico dos textos de lei. É o chamado subsistema S_1 .

Em seguida, o intérprete transita para o subsistema S_2 , que é o plano dos enunciados prescritivos. Os enunciados prescritivos são o produto das enunciações, ou seja, são frases dotadas de sentido, construídas de acordo com as regras idiomáticas, mas que não possuem estrutura lógico-condicional. No subsistema S_2 , o sujeito tem contato com os enunciados de forma isolada.

Após o contato com o subsistema S_2 , o intérprete passa a compor unidades lógicas ao unir enunciados prescritivos através do operador da implicação “ \rightarrow ”. Alguns enunciados ocuparão a posição do antecedente e outros do conseqüente. As significações lógicas construídas a partir dos enunciados prescritivos pertencem ao subsistema S_3 , que é o plano do conteúdo ou plano das normas jurídicas.

As normas jurídicas são, portanto, juízos lógico-sintáticos de significação. O antecedente é a parte da norma jurídica que enuncia “dado um fato F ” e o conseqüente é a que prescreve a relação jurídica $S'RS''$. O operador lógico que liga o antecedente ao conseqüente da norma jurídica é a implicação “ \rightarrow ”. Em termos simbólicos, a estrutura lógica da norma jurídica pode ser assim representada: $D [(f \rightarrow S'RS'')]$, que se interpreta: dado o fato f , então deve ser a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' ⁴³.

O antecedente da norma descreve um fato de possível ocorrência no mundo enquanto o conseqüente prescreve a relação jurídica modalizada como obrigatória, permitida ou proibida entre dois sujeitos de direito. A seleção do fato no antecedente e da relação jurídica no conseqüente é uma questão extralógica, ou seja, é feita pelo legislador por atos de valoração que devem corresponder aos valores albergados na Constituição Federal.

⁴³ S' e S'' são os sujeitos de direito e R é o relacional deôntico que aparece em um dos três modais deônticos: proibido (V), permitido (P) ou obrigatório (O). O dever ser é o functor que incide sobre a relação de implicação.

Até aqui, o intérprete percorreu três subsistemas: S_1 – subsistema do suporte físico dos enunciados prescritivos; S_2 – subsistema de significações dos enunciados prescritivos de forma isolada e S_3 – subsistema das normas jurídicas, como unidades portadoras de sentido deôntico, construídas a partir das significações dos enunciados prescritivos ligados pelo operador da implicação.

Entretanto, as normas jurídicas não ficam “soltas”. O subsistema S_4 é o subsistema das normas jurídicas dentro de um contexto de coordenação e subordinação, compondo um sistema de regras jurídicas, onde norma de hierarquia superior é fundamento de validade de norma de inferior hierarquia.

Diante do exposto, a norma jurídica não se confunde com o texto normativo, tampouco com os enunciados prescritivos. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação deôntica construída a partir de enunciados prescritivos por atos de interpretação. O percurso gerativo de sentido, portanto, é uma trajetória de interpretação para construção do sentido das normas jurídicas, tendo em vista que o texto de lei se apresenta para o sujeito como um dado bruto, carente de sentido *per si*.

Ou seja, os enunciados prescritivos constitutivos dos textos normativos (suporte físico - S_1) não interferem nas relações intersubjetivas para modalizar condutas, embora tais enunciados façam parte do sistema de direito positivo. Somente as normas jurídicas regulam condutas. Entretanto, para se construir o sentido e alcance da norma jurídica, invariavelmente o sujeito terá que passar por S_2 , que é o subsistema de significações dos enunciados prescritivos.

RICCARDO GUASTINI⁴⁴ salienta que o uso do termo “norma” como enunciado legislativo (o que este trabalho denomina enunciado prescritivo) e como significado desse enunciado resultado de sua interpretação deve ser distinto, pois são objetos diferentes:

⁴⁴ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 100.

“Cuando se habla de *interpretación de normas*, el vocablo *norma* designa um enunciado del discurso legislativo, ya que la interpretación es una actividad que se realiza sobre los textos. En cambio, cuando se habla de *aplicación de normas*, el mismo vocablo *norma* se refiere al contenido de significado de un enunciado legislativo determinado precisamente mediante interpretación, desde el momento en que ningún texto normativo puede ser aplicado sino después de haberlo interpretado”.

É função do intérprete construir o sentido das normas jurídicas, pois o que o texto normativo apresenta *a priori* é um emaranhado de enunciados prescritivos, ou seja, frases dotadas de sentido segundo as regras do idioma, mas destituídas de caráter lógico-deôntico. As significações dos enunciados prescritivos são produto de atos de interpretação e quem atribui sentido ao texto é o intérprete por meio da linguagem. Portanto, linguagem, interpretação e construção de sentido são indissociáveis, pois antes da interpretação não há sentido nem norma jurídica.

Nesse sentido, BARROS CARVALHO⁴⁵ salienta que “tudo isso, porém, não nos impede de declarar que conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada”.

2.6. Ainda sobre a norma jurídica: propostas de classificação

A homogeneidade das regras do sistema positivo está na normatividade, ou seja, são normas que prescrevem um comando. Entretanto, as normas jurídicas, como unidades normativas que constituem o sistema de direito positivo não são idênticas entre si e não possuem todas as mesmas funções dentro do contexto jurídico. Diante das dessemelhanças, é possível classificar as normas jurídicas em: norma geral, norma abstrata, norma concreta

⁴⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 62.

e norma individual; norma de conduta e norma de estrutura; norma primária e norma secundária.

2.6.1. Norma geral, norma abstrata, norma concreta e norma individual

Segundo BARROS CARVALHO, a classificação das normas em *geral* ou *individual* relaciona-se ao conseqüente normativo, mais precisamente aos seus destinatários⁴⁶. A norma é geral quando se dirige a sujeitos indeterminados e individual quando aponta para um ou mais sujeitos determinados. Já a classificação das normas em *abstrata* ou *concreta* leva em conta o antecedente da norma, ou seja, o fato jurídico. É abstrata quando o antecedente indicar a classe de fatos (conotação) que um evento deve ter para ser considerado fato jurídico. A norma é concreta quando o antecedente contiver um enunciado denotativo construído pela redução à unidade das classes de fatos do antecedente da norma abstrata.

Considerando a combinação entre as classificações, uma norma geral e abstrata terá no antecedente e no conseqüente enunciados *conotativos*, já que são enunciados que definem as características que o acontecimento deve ter para ser considerado um fato jurídico (antecedente), bem como as características que a relação deve conter para ser considerada uma relação jurídica (conseqüente). Já uma norma individual e concreta conterá no antecedente e no conseqüente enunciados *denotativos*, pois definem não mais as características (classes), mas os elementos do fato jurídico (antecedente) e da relação jurídica (conseqüente).

Sobre o termo “norma” ser usado unicamente para fazer referência às prescrições gerais e/ou abstratas, RICCARDO GUASTINI⁴⁷ salienta que também as prescrições individuais e concretas, contidas nas sentenças, atos administrativos e cláusulas contratuais podem ser também chamadas de “normas”:

⁴⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 133.

⁴⁷ GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 95.

“Este modo de expresarse – que se puede reconducir em la *Teoria Pura del Derecho* – está estrechamente vinculado a la tesis según la cual el derecho no sólo está constituido, precisamente, por normas generales y/o abstractas, como las establecidas por los jueces mediante las sentencias, por la administración pública mediante actos administrativos o por las personas privadas mediante actos de autonomía”.

2.6.2. Norma de conduta e norma de estrutura

A norma de conduta tem como objetivo interferir nas relações jurídicas para modalizar deonticamente a conduta como proibida, permitida ou proibida. Os destinatários imediatos das regras de conduta são os sujeitos da relação jurídica. Já a norma de estrutura também tem como objetivo a interferência nas relações jurídicas, mas essa interferência é mediata, pois a finalidade imediata de uma norma de estrutura é a criação de outras normas, incidindo indiretamente nas relações intersubjetivas. Assim, o destinatário imediato da norma de estrutura é o ente competente para elaborar a norma de conduta.

2.6.3. Norma primária e norma secundária

Conforme visto, a norma jurídica é uma estrutura sintática condicional de significação deontica, construída a partir dos enunciados prescritivos. Segundo LOURIVAL VILANOVA⁴⁸, a norma jurídica tem estrutural dual:

“seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como

⁴⁸ VILANOVA, LOURIVAL. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida”.

Assim, tanto a norma primária quanto a norma secundária são formadas por um antecedente (hipótese) que implica um conseqüente (tese), ou seja, a construção sintática de ambas normas é idêntica [D (p → q)], que se lê: dado p, deve ser q⁴⁹. Entretanto, no plano semântico não há identidade, pois enquanto a norma primária prevê na sua hipótese um fato e no seu conseqüente a relação jurídica que surge entre dois sujeitos de direito (em linguagem formalizada: “p → q”), na norma secundária, a hipótese prevê o não cumprimento de um dever, ou seja, um fato antijurídico e o conseqüente uma relação jurídica de direito processual, pois participa da relação o Estado-juiz, detentor do poder de sancionar o inadimplemento. Em síntese de linguagem formalizada: “não-q → r”⁵⁰.

Na norma primária, a proposição “q” simboliza a relação linear entre dois sujeitos de direito. Já na norma secundária, a proposição “r” simboliza uma relação angular formada pelos sujeitos de direito do conseqüente da norma primária e o Estado-juiz. Assim, a natureza da relação na norma primária é de direito material (substantivo), enquanto na norma secundária a natureza é de direito processual (adjetivo).

Nesse sentido, não pode haver norma secundária sem norma primária, pois sem a norma primária, a norma secundária é apenas um instrumento, um adjetivo sem suporte do substantivo, ou seja, existiria a previsão de uma sanção, mas sem a conduta que deveria ser observada⁵¹. Todavia, *a priori* pode haver norma primária sem norma secundária, porém sem a previsão de sanção no caso de descumprimento de uma norma primária, o

⁴⁹ LOURIVAL VILANOVA salienta que “as denominações adjetivas *primária* e *secundária* não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico”. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105-106.

⁵⁰ Na norma primária, “p” é o antecedente (fato) e “q” o conseqüente (relação jurídica entre dois sujeitos). Na norma secundária, “não-q” simboliza o não cumprimento da conduta prevista na hipótese da norma primária e “r” é a relação jurídica angular formada pelos sujeitos do conseqüente da norma primária e o Estado-juiz. A relação implicacional “→” que aparece em ambas normas é deonticamente modalizada.

⁵¹ RICCARDO GUASTINI ressalta que segundo um determinado ponto de vista, a formulação de normas de conduta (normas primárias) seria redundante, pois essas normas estariam logicamente implícitas nas normas sancionatórias. *Distinguendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 106.

direito positivo não alcançaria sua finalidade, pois não bastaria apenas prescrever as condutas que devem ser cumpridas sem as sanções correspondentes no caso de descumprimento⁵².

Mas, se as normas primária e secundária formam a completude da estrutura da norma jurídica, como essas normas aparecem unidas? Ou melhor, do ponto de vista lógico, quais os conectivos lógicos que podem ser utilizados para a conexão das normas?

No direito positivo para que a norma jurídica (completa) seja válida, ambas proposições primária e secundária devem ser também válidas. Assim, se a norma primária P (“ $p \rightarrow q$ ”) e a norma secundária S (“ $\text{não-}q \rightarrow r$ ”) são válidas, ambas podem ser unidas pelos seguintes conectivos lógicos: disjuntor includente “ \vee ”, conjuntor “ \wedge ” e implicacional “ \rightarrow ”.

No caso do disjuntor includente, será a hipótese em que *ambas normas P e S são válidas* (é que neste tipo de conectivo, a validade será comprovada quando pelo menos uma das proposições seja válida). No caso do conjuntor, para que o resultado seja válido, é preciso que ambas proposições sejam válidas, que é o caso (qualquer outra combinação resultará em um resultado de valência negativo). E por fim, na hipótese do implicacional, se ambas são válidas, então o resultado será válido (apenas na possibilidade de P ser válido e S não-válido é que o resultado será não-válido)⁵³.

CAPÍTULO III – COMPOSIÇÃO E FUNCIONALIDADE DO ORDENAMENTO JURÍDICO

⁵² Nesse sentido, BARROS CARVALHO salienta que “inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 34.

⁵³ Os mesmos critérios podem ser utilizados para as *proposições descritivas* substituindo-se apenas as valências válidas / não válidas da lógica deontica pelos valores verdadeiro / falso (lógica alética).

3.1. Categorias do sistema de direito positivo: regras e princípios

Conforme visto, o sistema de direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado espaço de tempo e lugar que objetivam disciplinar as relações intersubjetivas. As normas jurídicas estão organizadas segundo um princípio unificador, que determina também a hierarquia de seus elementos. A hierarquia das normas prescinde estar expressamente enunciada, pois é um axioma de todo e qualquer sistema de direito positivo. É evidente que a hierarquia pode variar de sistema para sistema, já que é construção dos legisladores, porém é um axioma que sempre estará presente em qualquer ordenamento jurídico.

No sistema de direito positivo brasileiro, as normas de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade em normas de superior hierarquia. Essas relações de subordinação conferem ao ordenamento jurídico uma organização escalonada de seus elementos (normas jurídicas), entretanto, essa dinâmica não é infinita, pois tudo acaba (ou começa) na Constituição Federal, o ápice da pirâmide⁵⁴. Além das diferenças de hierarquia, na medida em que há normas subordinadas a outras que lhes servem de fundamento de validade, as normas jurídicas também se diferenciam no tocante às finalidades que devem cumprir no sistema de direito positivo. Nesse sentido, as normas jurídicas podem ser classificadas em regras ou princípios⁵⁵.

É importante ressaltar que qualquer que seja a espécie normativa, regra ou princípio, o seu sentido (significado) só poderá ser construído por atos de interpretação, já que o texto de lei apresenta apenas um mínimo de conteúdo semântico. Assim, para compreender as mensagens contidas no texto, faz-se necessário adjudicar significações aos vocábulos, ou seja, definir conceitos. Obviamente que a interpretação deve levar em conta os requisitos do próprio sistema de direito positivo, inclusive os axiomas que permitem

⁵⁴ Para esclarecer a unidade de um sistema de normas, LOURIVAL VILANOVA assevera que “a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – a Constituição positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental”. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002, p. 168.

⁵⁵ A hierarquia (ou não) entre regras e princípios não é objeto desta dissertação. O que se pretende é apresentar noções fundamentais dessas categorias normativas dentro do contexto do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que um dos cortes epistemológicos deste trabalho é a análise do princípio da legalidade tributária.

compreender o ordenamento jurídico como um todo, a fim de se evitar interpretações teratológicas.

3.2. Definição dos conceitos das categorias normativas

Conforme visto, o texto de lei *per se* um emaranhado de enunciados prescritivos marcados no papel. Os enunciados prescritivos são frases bem estruturadas sintaticamente e que possuem um mínimo de conteúdo semântico. A construção do sentido e do alcance das normas jurídicas é feita por atos de interpretação, pois não se *extrai* do texto o sentido da norma jurídica, mas se *constrói* o sentido por meio da interpretação⁵⁶.

Ademais, como não existe texto sem contexto, no momento da interpretação para construção de sentido, o intérprete considerará o contexto histórico no qual se encontra imerso. Por ser um produto da cultura, o intérprete sofre influências do marco histórico para construção do sentido da norma jurídica. Outro limite é o uso da língua, pois a interpretação não pode ser totalmente livre e arbitrária. Portanto, as regras de uso dos vocábulos não podem ser ignoradas, devendo o intérprete partir das acepções de base das palavras para, se for o caso, usar as acepções contextuais. Esses cuidados são importantes no momento da interpretação, pois evitam, por exemplo, que se chame de “renda bruta” o que é na verdade “faturamento”.

Além de atribuir significações às palavras, no caso dos textos de lei, o intérprete deve também ligar duas proposições com vistas a formar uma estrutura lógico-deôntica. Ou seja, cabe ao intérprete do direito construir a estrutura da norma jurídica, ligando uma proposição antecedente a uma proposição conseqüente através do dever ser, simbolicamente representado pelo conectivo de implicação “→”. Porém, isso não deve ser feito aleatoriamente, pois, conforme relatado, a norma jurídica tem uma estrutura própria,

⁵⁶ Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA: “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

qual seja: uma proposição antecedente, que deve descrever um fato de possível ocorrência no mundo e uma proposição conseqüente, que deve prescrever a conseqüência advinda da ocorrência do fato. O antecedente deve ser ligado ao conseqüente pela causalidade jurídica, ou seja, uma vez ocorrendo o fato descrito no antecedente, infalivelmente surgirá a relação jurídica prevista no seu conseqüente (Fj → Rj).

A respeito da definição do conceito de norma jurídica, BARROS CARVALHO⁵⁷ salienta que

“a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição”.

As categorias normativas são classificadas em regras e princípios. As regras são normas jurídicas que descrevem imediatamente comportamentos proibidos, permitidos ou obrigatórios. As regras, portanto, indicam as condutas que devem ser praticadas pelos indivíduos, caso certos fatos hipoteticamente previstos se realizem. Já os princípios também são normas jurídicas, mas diferentemente das regras, estabelecem de forma imediata um estado de coisas (fim) para cuja realização é preciso praticar determinados comportamentos. Assim, os princípios, apenas de forma mediata, indicam os comportamentos que devem ser praticados pelas pessoas, já que o seu papel dentro do ordenamento jurídico é principalmente finalístico.

Sobre a definição do conceito de princípio, BARROS CARVALHO⁵⁸ salienta que

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 257.

“[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”.

Assim, pode-se dizer que no que se refere às finalidades, as regras e os princípios se complementam, na medida em que o princípio indica imediatamente o estado de coisas, ou seja, o fim a ser atingido e a regra determina de forma imediata o comportamento que deve ser praticado para se alcançar o fim.

3.3. Diferenças e semelhanças entre regras e princípios

Os princípios e as regras são espécies do gênero norma jurídica, elementos que compõem o sistema de direito positivo e que possuem funções diversas dentro do contexto normativo⁵⁹. Sobre as diferenças entre regras e princípios, a doutrina costuma apontar para o critério hipotético-condicional: as regras se manifestam por meio de uma estrutura lógico-sintática, enquanto os princípios apenas indicariam o fundamento para a escolha da regra a ser aplicada ao caso concreto, sem manifestar estrutura lógica.

⁵⁹ HUMBERTO ÁVILA entende que além das regras e dos princípios, há também os postulados, que são normas de segundo grau. Ressalta que os postulados têm dimensão imediatamente metódica e estabelecem diretrizes para aplicação das normas e, como exemplo, cita o postulado da hierarquia das normas, que permite compreender o ordenamento jurídico segundo uma estrutura escalonada de normas. Analisando a legalidade tributária a partir de uma concepção tridimensional, salienta que “o próprio dispositivo segundo o qual é exigida a lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos ilustra essa tridimensionalidade. Ele pode ser examinado como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei. Como *princípio*, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e de segurança jurídica, sem prescrever comportamentos específicos que provoquem efeitos que contribuam para a realização desse ideal. E como *postulado*, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, pré-excluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico”. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.281-282.

Entretanto, de acordo com a premissa segundo a qual o direito é um fato comunicacional, o critério hipotético-condicional não pode ser considerado um diferenciador entre regras e princípios, pois se são categorias normativas, manifestam-se por meio de linguagem. Assim, se o texto normativo não se confunde com a norma jurídica, ao se deparar com um enunciado prescritivo, o intérprete pode construir a estrutura lógica seja de uma regra, seja de um princípio, ou até mesmo de mais de uma regra ou mais de um princípio. A respeito disso, HUMBERTO ÁVILA⁶⁰ ressalta que

“De um lado, qualquer norma pode ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma conseqüência. De outro lado, em qualquer norma, mesmo havendo uma hipótese seguida de uma conseqüência, há referências a fins. Enfim, o qualificativo de princípio ou de regra depende do uso argumentativo, e não da estrutura hipotética”.

Assim, por exemplo, ao se deparar com o enunciado do artigo 150, inciso I da Constituição (princípio da legalidade tributária) que estabelece que a instituição ou majoração de tributos só pode ser feita por meio de lei, pode o intérprete construir a seguinte estrutura lógica: *dado o fato de o tributo ser instituído por lei, deve ser o surgimento da obrigação tributária*. Ou ainda, *dado o fato de o tributo ser instituído por lei, deve ser o pagamento deste*. São várias as possibilidades de construção de normas jurídicas a partir da leitura de um único enunciado, dependendo da intensidade e dos valores que o intérprete pretende adjudicar ao dispositivo. O mesmo vale para os princípios implícitos, que embora não se encontrem expressamente enunciados, podem ser construídos a partir dos princípios explícitos⁶¹.

Obviamente que a construção do sentido de uma regra ou de um princípio deve ser feita de forma coerente com o sistema de direito positivo, ou seja, nos limites textuais e contextuais postos pelo ordenamento jurídico para que não se desvirtue a finalidade da

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 43.

⁶¹ É o caso, por exemplo, do princípio da segurança jurídica, que não se encontra expressamente enunciado no ordenamento jurídico, mas cujo sentido pode ser construído por meio de atos de interpretação a partir de outros princípios explícitos, como é o caso do princípio da legalidade tributária.

norma. Portanto, ao construir uma regra ou um princípio, o intérprete deve levar em conta os preceitos e valores que fazem parte do sistema e que são aplicáveis ao caso.

O conteúdo e alcance de uma regra ou princípio serão determinados de acordo com a valoração atribuída pelo intérprete na composição da norma, tendo em vista que cabe ao intérprete medir e especificar os fins e os valores que devem ser adjudicados ao enunciado prescritivo para construção de uma regra ou princípio (o texto normativo possui apenas um mínimo de conteúdo semântico). Assim, como o direito positivo é um objeto cultural, ao imputar certa dimensão de peso para construção de uma regra ou de um princípio, deve o intérprete adotar critérios de decidibilidade a fim de atribuir à norma certos valores em detrimento de outros.

Desse modo, é possível dizer que os princípios não são os únicos elementos a ostentar uma carga axiológica no ordenamento, pois as regras, como normas jurídicas que são, também guardam uma dimensão de peso, já que resultam de atos de interpretação, o que por si só já evidencia o seu aspecto axiológico.

A respeito de a dimensão de peso não ser atributo exclusivo dos princípios, HUMBERTO ÁVILA⁶² ressalta que:

“a dimensão axiológica não é privativa dos princípios, mas elemento integrante de qualquer norma jurídica, como comprovam os métodos de aplicação que relacionam, ampliam ou restringem o sentido das regras em função dos valores e fins que elas visam a resguardar”.

Portanto, a dimensão axiológica e a estrutura hipotética não são critérios de diferenciação entre regras e princípios. Na verdade, ambas categorias normativas devem realizar o conteúdo do *dever ser*. Assim, a distinção que pode ser apontada entre regras e princípios refere-se à prescrição de conduta resultante da interpretação: os princípios não estabelecem diretamente a conduta que deve ser praticada, mas tão-somente os fins normativamente relevantes, já as regras estabelecem imediatamente a conduta a ser adotada.

⁶² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59.

Ou seja, o critério da natureza do comportamento prescrito revela que os princípios são normas *imediatamente* finalísticas, pois estabelecem um estado de coisas (fim) para cuja realização é preciso praticar determinados comportamentos. Enquanto as regras são normas *mediatamente* finalísticas, pois estabelecem de forma direta as condutas que devem ser praticadas e de forma indireta os fins que serão alcançados.

Isto significa que a distinção entre regras e princípios pode ser vista segundo a relação imediata ou mediata com os fins e as condutas que devem ser praticadas pelos sujeitos. Tanto os princípios como as regras fazem referência a condutas e fins: os princípios determinam os fins cuja realização depende de dadas condutas, enquanto as regras determinam as condutas que servem para realizar fins devidos⁶³.

Assim, segundo a premissa de que a norma jurídica é a significação lógico-deôntica construída por meio de atos de interpretação a partir dos textos normativos, é possível construir, a partir de um mesmo enunciado prescritivo, uma regra ou princípio. Afasta-se, desse modo, a aplicação de alternativas *exclusivas*, já que estas só admitem a existência de uma única categoria normativa a partir do mesmo enunciado e propõe-se a aplicação de alternativas *inclusivas*, ou seja, um mesmo enunciado prescritivo pode gerar mais de uma espécie normativa (o que determina a espécie é justamente a relação mediata ou imediata com os fins e as condutas).

O enunciado prescritivo que estabelece que os tributos só podem ser instituídos ou aumentados por lei, por exemplo, pode ser visto como regra, na medida em que o procedimento parlamentar é o comportamento diretamente prescrito. Entretanto, a partir de outro ponto de vista, é possível determinar o significado finalístico (princípio) a ser alcançado com a prática deste comportamento, que é a garantia da segurança jurídica, ou seja, os contribuintes só serão obrigados a pagar tributo, desde que instituído ou aumentado por meio de procedimento parlamentar válido.

⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 73.

Associando a idéia de alternativa inclusiva com o juízo de valor atribuído pelo aplicador, HUMBERTO ÁVILA⁶⁴ salienta que

“o dispositivo constitucional segundo o qual *se* houver instituição ou aumento de tributo, *então* a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei, é aplicado como *regra* se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como *princípio* se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfocar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor *liberdade* para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor *segurança*, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados”.

Realmente, o juízo de valor é sempre atribuído pelo intérprete. Diante de um caso concreto, o intérprete autêntico⁶⁵, que é o sujeito competente para aplicar o direito, atribuirá um juízo de valor às normas aplicáveis ao caso. Poderá, por exemplo, afastar a obediência a uma regra em prol da aplicação de um princípio quando o juízo de valor feito pelo julgador assim sinalizar. A decisão de aplicar uma regra ou um princípio depende do juízo valorativo do intérprete, ou seja, depende de uma atividade de ponderação por parte do sujeito credenciado pelo sistema para aplicar o direito⁶⁶.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 42.

⁶⁵ O sentido aqui empregado é aquele proposto por HANS KELSEN, de que a interpretação autêntica é aquela realizada pelos sujeitos que têm competência para aplicar a norma jurídica, ao contrário da interpretação não autêntica, realizada pela Ciência do Direito e pelas pessoas em geral. *Teoria pura do direito*. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 387 e ss.

⁶⁶ RONALD DWORKIN que distingue princípios de regras, cita um precedente da Court of Appeals de Nova Iorque de 1889 que explica a possibilidade da aplicação de um princípio em detrimento de uma regra: um sujeito assassina o próprio avô para receber a herança, sendo que era herdeiro no testamento. Uma regra estabelecia a sucessão testamentária, não havendo previsão legal para a situação específica do herdeiro matar o próprio legador. Pela regra, após o cumprimento da pena, o assassino teria direito à sua parte da herança. A Corte, entretanto, construiu um princípio pelo qual ninguém pode se locupletar através de fraude, crime ou iniquidade e, aplicando tal princípio em detrimento da regra, o assassino não recebeu a herança. *Taking rights seriously*, 16. ed. Cambridge: Harvard University Press, 1997, p. 23.

3.4. Classificações dos princípios

Conforme visto, os princípios são normas jurídicas imediatamente finalísticas que denotam valores e têm como função precípua direcionar a auto-formação do sistema, estabelecendo um estado de coisas a ser atingido por meio da prática de determinados comportamentos. BARROS CARVALHO⁶⁷ salienta quatro usos distintos do vocábulo “princípio”:

“a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém sem levar em conta a estrutura da norma”.

Assim, segundo BARROS CARVALHO, nos dois primeiros, “princípio” denota norma jurídica e nos dois últimos, “princípio” é compreendido como “valor” ou como “limite objetivo”.⁶⁸ Para um princípio ser considerado um “valor”, devem estar presentes as seguintes características lógico-sintáticas:

A *bipolaridade* é uma característica ínsita ao valor, já que a todo valor se contrapõe um desvalor. Assim, o belo se contrapõe ao feio, o bom se contrapõe ao mau, em uma relação de valores positivos e negativos que se implicam. Diferentemente, a bipolaridade não se faz presente nos objetos ideais (como é o caso de um triângulo, por exemplo, que não se contrapõe a nada).

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151 e ss.

Outra característica é a *referibilidade*, já que o valor sempre implica a tomada de posição pelo homem em referência a algo. Por causa da referibilidade, os valores podem ser encarados como entidades vetoriais que apontam para uma direção.

O valor tem também como atributo a *preferibilidade*, pois se o valor é considerado como uma entidade vetorial, sempre terá como consequência um fim.

Entre os valores existe também uma *gradação hierárquica*, embora os valores sejam *incomensuráveis*, ou seja, não são passíveis de medição. Assim, dentro de um sistema de referência, é possível ordenar os valores segundo uma escala de hierarquia. De acordo com a hipótese postulada no presente trabalho e tomando como referência o Estado Democrático de Direito brasileiro, o valor mais “alto” do ordenamento é o valor segurança jurídica, como será abordado nos capítulos seguintes.

É importante ressaltar que a organização dos valores em uma gradação hierárquica não é absoluta, pois o homem e os valores fazem parte de um processo cultural, no qual o que é valioso nos dias de hoje pode não ser mais em um outro momento histórico. Assim, a ordenação hierárquica dos valores depende também do contexto histórico-cultural tomado como referência. Desse modo é que a *historicidade* também é da essência do valor. O valor é na verdade o produto de uma construção histórica. Não existe valor sem a referência do homem e como o homem é um ser histórico, inserido no domínio da cultura, sua visão sobre o mundo não é imutável.

Outra nota do valor é a *objetividade*. O *ser* não se confunde com o valor: o objeto pertence à classe ontológica, enquanto o valor está contido na classe axiológica. Entretanto, o valor só se revela, ou seja, só adquire objetividade com referência a algo. Sem um objeto no qual possa se apoiar, o valor não se realiza, não se objetiva.

O valor tem também como característica a *inexauribilidade*, já que o valor não se esgota em um único objeto, ou seja, o valor quando atribuído a determinada coisa não fica “preso” a essa coisa sem a possibilidade de se manifestar em outros objetos. A inexauribilidade permite que o valor exceda aos objetos nos quais se realiza.

De outro lado, a identificação de um princípio como “limite objetivo” é menos subjetivo: deve-se verificar se o mandamento constitucional foi respeitado no caso concreto, como é o caso, por exemplo, do princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que estabelece que tributo só pode ser instituído ou majorado por meio de lei. Assim, basta verificar se no caso concreto o veículo introdutor da norma tributária que criou ou aumentou tributo é a lei. Na verdade, os limites objetivos não são valores em si mesmos, mas são postos para atingir certos fins (valores), ou seja, se o limite objetivo é observado no caso concreto, então o valor que lhe é correlato se objetivará.

Sobre as diferenças entre princípios valores e limites objetivos, TÁCIO LACERDA GAMA⁶⁹ salienta que

“Enquanto os princípios valores fazem referência direta aos valores positivados, a referência dos limites objetivos a tais valores é indireta. No primeiro caso, prescreve-se o valor propriamente dito – igualdade, capacidade contributiva, propriedade -; no segundo, prescreve-se uma estratégia, uma técnica que torne viável atingir o valor – anterioridade, irretroatividade e progressividade”.

Os princípios podem ser ainda classificados como *implícitos* ou *explícitos*. Os princípios explícitos são de fácil verificação, pois expressamente enunciados nos textos normativos. Já os implícitos são aqueles que identificamos por meio dos princípios explícitos, como é o caso do princípio da segurança jurídica que pode ser identificado por meio do princípio da legalidade. Não há hierarquia entre os princípios implícitos e explícitos⁷⁰, pois todos são aptos a produzir efeitos jurídicos a fim de direcionar a auto-formação do sistema e todos têm o mesmo fundamento de validade: a Constituição Federal. Nesse sentido, SOUTO MAIOR BORGES⁷¹:

⁶⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 143.

⁷⁰ BARROS CARVALHO também adota a mesma premissa. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 156.

⁷¹ SOUTO MAIOR BORGES, José. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista de Direito Tributário* n. 63. São Paulo: Malheiros, p. 207.

“O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade *forte* (a expressa) e outra *fraca* (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio explícito”.

Realmente, não existe hierarquia entre os princípios implícitos e explícitos. Entretanto, considerando que este trabalho adota a idéia de graduação hierárquica entre os princípios, é importante ressaltar que a superioridade de um princípio em detrimento de outros é determinada pela ideologia do intérprete, não sendo relevante estar o princípio expressamente enunciado no texto normativo. A respeito disso, BARROS CARVALHO⁷² salienta

“o próprio saber se u’ a norma explícita ou implícita consubstancia um *princípio* é uma decisão inteiramente subjetiva, de cunho ideológico e no que concerne ao conjunto dos princípios existentes em dado conjunto dos princípios existentes em dado sistema, a distribuição hierárquica é função da estrutura axiológica daquele que interpreta, equivale a reconhecer, é função de sua ideologia”.

Aliás, é a noção de graduação hierárquica entre os princípios que possibilita classificá-los em princípios e sobreprincípios, pois, embora todos os princípios do ordenamento jurídico possuam forte conotação axiológica, há princípios que se realizam pela atuação de outros princípios e que estão acima deles em razão do valor que objetivam. Os princípios considerados superiores na escala hierárquica são chamados de sobreprincípios.

Ademais, os sobreprincípios podem ser implícitos ou explícitos, o que corrobora a idéia de que os princípios explícitos não são necessariamente mais importantes ou superiores aos princípios implícitos. A certeza jurídica, por exemplo, é um

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 61. São Paulo: Malheiros, p. 81.

sobreprincípio implícito. Segundo BARROS CARVALHO⁷³, a certeza jurídica é um sobreprincípio que sempre estará presente onde existir um sistema de direito positivo:

“eis outro sobreprincípio, mas de feição independente, pois querendo ou não querendo o legislador, havendo ou não havendo justiça, segurança ou qualquer valor jurídico que se colha para a experiência, as normas do sistema hão de consagrá-lo para poder aspirar ao sentido deôntico”.

É importante ressaltar que nesse trecho, a certeza jurídica é mencionada não como garantia de previsibilidade da regulação da conduta (que, aliás, é um dos significados da certeza), mas como o fundamento do dever ser. Isto porque o sentido deôntico da certeza sempre existirá no ordenamento jurídico, não sendo possível, por exemplo, que uma sentença judicial declare que o indivíduo A *possivelmente* deve reparar o dano causado por ato ilícito seu ao indivíduo B, ou seja, o sobreprincípio da certeza jurídica não permite a aplicação do modal possível no conflito de condutas.

Além do sobreprincípio da certeza jurídica, há outros sobreprincípios que compõem o ordenamento jurídico, como é o caso do sobreprincípio da segurança jurídica, eleito por este trabalho como o princípio mais “alto” do ordenamento jurídico.

3.5. Sobreprincípio da segurança jurídica no âmbito tributário

De acordo com as premissas estabelecidas, a segurança jurídica é considerada um sobreprincípio, pois está acima dos demais princípios pertencentes ao ordenamento jurídico. É importante lembrar que a eleição do princípio de superior hierarquia é feita com base na ideologia do intérprete, podendo, portanto, variar de pessoa para pessoa.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 61. São Paulo: Malheiros, p. 85.

Para o que se propõe nesta dissertação, o sobreprincípio da segurança jurídica, compreendido como um valor, será analisado juntamente com o princípio da legalidade tributária, classificado como um limite objetivo. Essa associação faz-se necessária, tendo em vista que o valor não existe *per si*, precisa de um “suporte” para se objetivar. Portanto, não há segurança jurídica pura e simplesmente sem um suporte, ou seja, sem um limite objetivo no qual a segurança possa se realizar, pois, conforme visto, o limite objetivo não é um valor em si mesmo, mas serve como suporte para objetivação de um valor.

Sobre a correlação entre o limite objetivo da legalidade tributária e a segurança jurídica, BARROS CARVALHO⁷⁴ ressalta que

“O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado da tripartição dos poderes”.

Assim, o sobreprincípio da segurança jurídica, como princípio valor que é, deve ser analisado juntamente com o princípio da legalidade, considerado um princípio limite objetivo. Desse modo, é possível verificar a realização da segurança jurídica por meio do princípio da legalidade no âmbito tributário da seguinte forma: se o tributo for instituído ou majorado por lei, a pretensão estatal tributária será compulsória e legítima e, conseqüentemente, o valor segurança jurídica se realizará. De outro lado, se o Estado cobrar dos contribuintes um tributo não instituído ou aumentado por lei, então não haverá segurança jurídica.

Da universalidade da lei decorre no nosso sistema a *supremacia da lei* e a *exclusividade da lei*, ou seja, só a lei pode obrigar determinados comportamentos, impor ônus, deveres e obrigações. A palavra “obrigado” no seu sentido mais amplo refere-se a qualquer ato exigível do Estado, ou seja, qualquer obrigação, ônus ou encargo só pode ser estabelecido por meio de lei. Por essa razão, elegeu-se o princípio da legalidade tributária como o suporte portador da segurança jurídica, na medida em que referido princípio

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 282-283.

estabelece que a obrigação de pagar tributo só surgirá desde que instituído ou majorado por meio de lei.

CAPÍTULO IV – NOÇÕES FUNDAMENTAIS SOBRE O VALOR

4.1. A Cultura e o valor

Segundo a premissa adotada neste trabalho, o ordenamento jurídico está repleto de valores, já que o direito é um objeto cultural criado para regular as condutas intersubjetivas na prática social, ou seja, não há direito destituído de valor. Nesse sentido, RADBRUCH⁷⁵ ressalva que “o direito só pode ser compreendido no âmbito da atitude referida ao valor. O direito é uma manifestação cultural, isto é, um fato relacionado a um valor”.

Toda norma jurídica, como elemento que pertence a um universo cultural, é invariavelmente impregnada de valores, que são imputados pelos intérpretes na construção do sentido e alcance das normas jurídicas. O fator determinante do conteúdo de uma regra ou princípio do ordenamento jurídico será a valoração adjudicada pelo intérprete na aplicação da norma.

Além dos julgadores, também os legisladores adjudicam valores ao emitir normas gerais e abstratas no sistema de direito positivo. Isto porque ao produzir uma norma geral e abstrata, o legislador está emitindo juízos de valor, ou seja, permitindo ou obrigando condutas consideradas valiosas e proibindo condutas desvaliosas. Os agentes do Poder Executivo também emitem juízos de valor ao editar decretos, por exemplo.

⁷⁵ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 11.

É evidente que apenas os participantes do sistema de direito positivo imputam valores no ordenamento. Entretanto, o direito positivo é objeto da Ciência do Direito e, portanto, ao interpretarem o direito positivo, os cientistas do direito (ou intérpretes não-autênticos) não podem prescindir dos seus valores, já que o homem é um ser cultural, portador de valores⁷⁶.

Embora a função do cientista do direito seja descrever como se apresenta o direito positivo, não há como o cientista se despir da sua condição de ser cultural para emitir proposições descritivas a respeito do objeto sob análise. Ou seja, a ciência não é axiologicamente neutra. Nesse sentido, TÁREK MOUSSALLEM⁷⁷ salienta:

“Também a ciência (do direito) efetua atos de valorações, desde a escolha do método e do objeto até a emissão das proposições científicas conclusivas. Eis o valor como elemento essencial dos objetos culturais. Aliás, com Hilton Japiassu, pode-se afirmar que a neutralidade científica (como ciência pura) não passa de um mito, uma vez que não há ciência isenta de juízos de valor”.

É verdade que a dimensão axiológica de cada sujeito depende de suas vivências, suas experiências, mas todo homem é detentor de valores. As proposições emitidas pelo cientista do direito, embora impregnada de valores, não pertencem ao ordenamento jurídico, pois à Ciência do Direito cabe apenas descrever como o direito positivo é, sem qualquer interferência na estrutura ou funcionalidade do sistema.

Enquanto as proposições prescritivas emitidas pelos sujeitos legitimados pelo próprio sistema para interferir nas relações intersubjetivas ou para ditar como outras normas devem ser criadas, modificadas ou extintas fazem parte do sistema de direito positivo, as proposições descritivas produzidas pelos cientistas do direito nada mais fazem do que descrever o ordenamento jurídico, ou seja, descrever como é o sistema positivo e não como deve ser. É importante salientar que, embora sejam proposições de tipos e funções diferentes, ambas são impregnadas por valores, pois enunciadas pelo homem.

⁷⁶ De acordo com KELSEN na sua teoria pura do direito, a pureza da Ciência do Direito decorre do corte epistemológico do objeto e da neutralidade do corte axiológico.

⁷⁷ MOUSSALEM, Tárék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 52.

Assim, sem embargo da separação dos sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito, o valor está sempre presente, pois o homem, como ser cultural, também se faz presente em ambos sistemas. No sistema de direito positivo, o valor aparece imbricado nas normas jurídicas que compõem o ordenamento, enquanto que no sistema da Ciência do Direito, o valor se faz presente nas proposições que descrevem o direito positivo.

Este é um ponto importante, especialmente porque a segurança jurídica é o valor que fundamenta qualquer Estado Democrático de Direito (como é o caso do Estado Democrático de Direito Brasileiro). É verdade que em um outro contexto jurídico-político, como em um Estado autoritário, por exemplo, a segurança jurídica não seria considerada um bem valioso. A necessidade ou não da objetivação do valor segurança jurídica depende, portanto, do momento histórico e do contexto político vivido.

Desse modo, não há como dissociar o valor da cultura, entendida como resultado histórico da manifestação humana. O valor é dimensão do espírito humano, pois o homem é o único ser dotado de espírito e racionalidade para valorar o mundo à sua volta, ou seja, é o único ser com capacidade de síntese e o ato de atribuir valores decorre de todo um processo histórico, de trocas de experiências e vivências do homem em comunidade.

A História é mutável e também são mutáveis as perspectivas do homem em relação ao meio em que vive. Aliás, é o homem quem modifica o meio à sua volta de acordo com suas necessidades e desejos. Por esse motivo é que o valor segurança jurídica deve ser estudado de acordo com um sistema de referência, que abrange não somente um determinado intervalo de tempo, mas também os dados culturais, políticos, econômicos etc.

Neste trabalho, o sistema de referência é o Estado Democrático de Direito Brasileiro e o corte epistemológico é a realização da segurança jurídica por meio do princípio da legalidade tributária. Ressalte-se que como valor, a segurança jurídica prescinde estar expressamente enunciada em um texto normativo, basta que ganhe objetividade, ou seja, que se realize em um suporte que possa ser portador desse valor. Nesse sentido, o suporte eleito para a realização da segurança jurídica no âmbito tributário do Estado Democrático de Direito Brasileiro é o princípio da legalidade.

Obviamente que outros princípios são pressupostos de um Estado Democrático de Direito e, portanto, poderiam servir como suporte de objetivação do valor segurança jurídica. Entretanto, dentre os princípios, elegeu-se o princípio da legalidade tributária, que é aquele que melhor informa o estado de segurança jurídica, considerada como condição de existência de um Estado Democrático de Direito.

4.2. Ordem do ser e ordem do valor

Os valores não existem como objetos ideais em si e de *per si*, mas sempre com referência ao homem, que é o único ser dotado de espiritualidade e consciência para valorar objetos e situações. Assim, o valor vem acompanhado da referência a um sujeito, mas não é só isso: outra característica dos valores é a objetividade, ou seja, os valores necessitam de um suporte, um objeto para se realizarem. O valor e o objeto valorado não se confundem, pois pertencem a ordens diversas. Enquanto o objeto pertence à ordem ontológica, o valor faz parte da ordem axiológica. Ao tratar da diferença entre ordem ontológica e ordem axiológica, HESSEN⁷⁸ salienta que:

“[...] devemos agora acentuar, com toda firmeza, a *fundamental diversidade que se dá entre ser e valor, entre ordem ontológica e ordem axiológica*. Por outras palavras: devemos esforçar-nos por mostrar com a máxima evidência que a ordem do valioso é uma ordem à parte, bem distinta da do ser, ou que existe uma esfera autônoma de valores”.

A existência do ser não depende do valor. O ser existe no mundo independentemente do valor que lhe pode ser atribuído. Entretanto, o valor só se realiza no ser, na coisa ou objeto, pois o valor não é um ser em si mesmo, mas vinculado a uma coisa

⁷⁸ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 57.

ou situação, ou seja, os valores não possuem uma realidade ontológica, mas sim relacionada a coisas ou atos e com referência ao homem, que é um ser cultural.

Os valores são atribuídos ao ser pelo homem, ou seja, o objeto é o suporte no qual o valor se realiza, é o portador do valor. A condição ontológica dos valores de se realizarem sobre um objeto é chamada de objetividade, que é uma das características dos valores. Entretanto, o fato de se deixar de atribuir um determinado valor (seja estético, econômico etc.) a um certo objeto não faz o objeto desaparecer, pois sua existência independe de juízos de valor a seu respeito. Os objetos existem no mundo independentemente dos valores que lhes podem ser atribuídos pelo sujeito.

De outro lado, o valor só se torna existencial ou só adquire objetividade quando se reveste como qualidade ou atribuição de um ser, pois o valor não é um ser em si mesmo, não pertencendo a uma ordem meramente ontológica. Nesse sentido, HESSEN⁷⁹ ressalva que “assim, por exemplo, um valor estético converte-se em existencial no quadro do pintor; o valor ético, na acção do homem virtuoso. O quadro do pintor passa então a chamar-se *belo*; a acção do homem, a chamar-se *boa*”.

Pode-se dizer então que o princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I da Constituição Federal) estabelecido como o “suporte” do valor segurança jurídica, existe independentemente de qualquer valor que lhe possa ser atribuído (por ser um limite objetivo, o princípio da legalidade tributária não é um valor em si). Entretanto, o valor segurança jurídica para se realizar, depende que o princípio da legalidade tributária seja respeitado no caso concreto, pois, caso contrário, sem o “suporte”, o valor segurança jurídica não se objetiva.

4.3. O valor no tempo

⁷⁹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 56.

O tempo causa efeitos diversos no mundo do ser e no mundo axiológico. Conforme visto no item anterior, os objetos são os portadores dos valores, na medida em que figuram como os suportes nos quais os valores se realizam. Entretanto, o dado temporal age de forma diversa em relação ao ser e ao valor, ou pelo menos, o ser e o valor sofrem diferentes influências do tempo.

O objeto pode sofrer modificações com o tempo. É o caso, por exemplo, de uma obra de arte, a qual se atribui o valor do belo. Supondo que essa obra não seja bem cuidada e que sofra diversos tipos de deterioração, como exposição excessiva à luz ou umidade, a falta de cuidado pode resultar na modificação do seu valor estético. Entretanto, isso não significa que o valor do belo deixa de existir, mas em relação àquela obra de arte, pode-se dizer que houve uma alteração do valor (do belo para o feio, por exemplo).

HESSEN⁸⁰ salienta que “os valores estéticos do belo, do sublime, do gracioso etc. perdurariam, ainda que fossem destruídos todos os objetos de arte através dos quais se tornam visíveis”. Ou seja, há certos valores que são permanentes. São as denominadas “invariantes axiológicas” ou “constantes axiológicas”, que não deixam de existir, mesmo que os objetos nos quais se realizam desapareçam. No campo do direito, há valores considerados fundamentais e que são verdadeiras constantes axiológicas, pois eternos. É o caso, por exemplo, do direito à vida, à liberdade etc.

O valor considerado como uma dimensão do espírito humano sofre influências do tempo, já que o próprio homem é um ser cultural que ao longo da vida vai construindo sua história a partir de experiências trocadas com outros sujeitos. A troca de experiências, idéias e sentimentos possibilitam ao homem ver as coisas e situações de forma diversa. Os objetos do mundo são mutáveis e passíveis de alterações, assim como o próprio direito, que para acompanhar as evoluções sociais também sofre modificações, sob pena de não alcançar a finalidade para a qual foi criado: disciplinar as condutas intersubjetivas.

Assim, para atingir sua finalidade, o direito deve acompanhar as mudanças ocorridas no domínio social. O valor é intrínseco à evolução social e a aplicabilidade do

⁸⁰HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 57-58.

direito dependerá sempre da forma como o homem valora certas situações ou coisas. Considerando a segurança jurídica como valor, é certo que o que pode ser considerado como segurança jurídica hoje, pode não representar a mesma coisa no futuro (ou não representou no passado).

Nesse sentido, o contexto histórico representa os contornos pelos quais o julgador deverá se valer para aplicar o valor segurança jurídica sobre o suporte do princípio da legalidade tributária. Aliás, nem poderia ser diferente, já que o homem é um ser histórico, fortemente influenciado pelos dados culturais que compõem sua história.

Entretanto, para entender não apenas a definição do conceito de “valor”, mas também a sua importância na estrutura e funcionalidade do ordenamento jurídico para realização da segurança jurídica, é preciso percorrer, mesmo que brevemente, as mais antigas e as mais recentes teorias sobre o valor.

4.4. Breve histórico da teoria dos valores

A expressão “Teoria dos valores” ou “Filosofia dos valores” tem como expoentes da antiguidade clássica os filósofos SÓCRATES, PLATÃO e ARISTÓTELES.

Enquanto PLATÃO constitui sua filosofia na Teoria das idéias, consideradas essencialmente idéias de valores que culminam na idéia do Bem, do valor ético e estético máximo, o estudo de SÓCRATES pode ser resumido como a luta pela objetividade dos valores éticos e o combate ao relativismo e subjetivismo dos Sofistas⁸¹.

Com ARISTÓTELES surge o Cosmos das Formas em vez de um Cosmos das Idéias. Assim, a idéia de Bem passa a ter uma imanência cósmica, na qual o valioso assume um expressivo caráter cósmico.

⁸¹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 34 e ss.

KANT também contribuiu para a Filosofia moderna, ao defender, ao contrário do pensamento de ARISTÓTELES, que o valor não está no domínio dos Cosmos, mas sim no domínio pessoal da consciência:

“A Metafísica moral de KANT, tal como se acha formulada na sua doutrina acerca dos *postulados da razão prática*, assenta na convicção de que a realidade se move, em última análise, em torno dos valores da nossa consciência moral, e de que o ser, na sua íntima essência, e o bem, afinal coincidem”.⁸²

Mas cabe a LOTZE o título de verdadeiro pai da moderna filosofia dos valores. Foi esse filósofo quem inseriu nos estudos da filosofia dos valores os conceitos de “valor” e de “valer”, ou seja, distingue o “valor” do “ser”. Para LOTZE, do valor se pode dizer apenas que vale, da mesma forma que se diz “que ser é o que é”. Há, portanto, um mundo dos valores e um mundo do ser.

BRENTANO também contribuiu fortemente para o desenvolvimento da filosofia dos valores ao reconhecer no valor um *phaenomenon sui generis*. Para BRENTANO, das classes dos fenômenos psíquicos (representações, juízos e sentimentos), apenas os sentimentos (amar e odiar, gostar e não gostar) tornam os valores perceptíveis.

4.5. Teorias sobre o valor

Nota-se que nos dias atuais, dentre as inúmeras teorias sobre o valor, predominam as vertentes da teoria objetivista em detrimento das interpretações subjetivistas. Dentre as últimas, destacam-se duas teorias: a *teoria hedonista*, na qual o valioso é o que agrada ou o que dá prazer e a *teoria voluntarista*, a qual prega que o valor está ligado ao que desejamos ou pretendemos.

⁸² HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 35-36.

Como não é objetivo deste trabalho esgotar o estudo de todas as teses e interpretações relativas ao valor, elegeu-se para análise três teorias objetivistas: a sociológica, a ontológica e a histórico-cultural, como será visto no item seguinte.

4.5.1. Teoria sociológica dos valores

Segundo a teoria sociológica, o valor não é resultado de um único indivíduo, mas deve ser considerado como o produto dos desejos e das crenças de toda uma sociedade. O valor é estudado como a expressão de uma consciência coletiva acerca do que seja ideal e não apenas às inclinações de um único indivíduo. Embora a teoria sociológica explique como surgem os valores (o valor é produto de uma consciência coletiva e, portanto, não pode ser medido por um único sujeito), não explica a validade intrínseca dos valores, ou seja, não responde por que os valores obrigam.

Nesse sentido, REALE⁸³ salienta que

“qualquer explicação puramente sociológica dos valores coloca-nos, porém, diante de uma dificuldade de ordem filosófica, dificuldade esta que surge toda vez que se quer buscar uma explicação meramente empírica e causal para o mundo axiológico, ou mais particularmente, para o mundo real”.

4.5.2. Teoria do ontologismo axiológico

MAX SCHELER e NICOLAI HARTMANN são os expoentes da doutrina conhecida como *ontologismo axiológico*. Para SCHELER e HARTMANN e ao contrário

⁸³ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 200.

do quanto defendido por correntes da teoria subjetivista e pela teoria sociológica, os valores são expressões ontológicas, com consistência própria e que, portanto, representam um ideal em si e de *per si*. Ou seja, os valores não são resultado de um processo histórico, ao contrário, os valores surgem antes mesmo da História. É como se existisse um mundo dos valores apartado da História e o homem só teria acesso ao mundo dos valores por meio da intuição, do espírito.

Sobre a separação do mundo dos valores e o mundo histórico, HARTMANN chega a defender que os valores não se comunicam uns com os outros e que o mundo dos valores possui todas as características de uma realidade ontológica, fechado em si mesmo⁸⁴.

4.5.3. Teoria histórico-cultural dos valores

A doutrina histórico-cultural pode ser considerada, em certa medida, como o contraponto da base teórica do ontologismo axiológico, já que enquanto o ontologismo axiológico renega a História como dado característico do valor, a doutrina histórico-cultural parte justamente da idéia de que a realização do valor tem como base o processo histórico.

Para essa teoria, o meio circundante é transitório e as mudanças ocorridas no tempo decorrem de atos praticados pelo homem, que transforma a natureza segundo suas necessidades e crenças. Realmente, a natureza apresentada nos dias de hoje não é a mesma de anos atrás, pois o homem não cessa a criação e transformação do meio no qual se encontra inserido.

Todas as mudanças ocorridas na Natureza e no próprio homem formam a História, dado essencial para compreensão do valor. Os objetos, como partes integrantes da natureza também sofrem modificações e o conteúdo dos valores que neles se apóiam também se alteram. Por essa razão é que, por exemplo, os corpos das mulheres da época do Renascimento eram considerados como modelos de beleza feminina, enquanto nos dias

⁸⁴ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 203.

atuais, o valor estético do belo é atribuído para corpos que nada lembram os padrões renascentistas.

Sobre a impossibilidade de se compreender o valor sem referências da História, REALE⁸⁵ ressalva que

“Os valores não são, por conseguinte, objetos ideais, modelos estáticos segundo os quais iriam se desenvolvendo, de maneira reflexa, as nossas valorações, mas se inserem antes em nossa experiência histórica, irmanando-se com ela. Entre valor e realidade não há, por conseguinte, um abismo; e isto porque entre ambos existe um nexo de *polaridade e implicação*, de tal modo que a História não tem sentido sem o valor: um *dado* ao qual não fosse atribuído nenhum valor, seria como que inexistente; um *valor* que jamais convertesse em momento da realidade, seria algo de abstrato ou de quimérico”.

4.6. Definição do conceito

A Filosofia dos valores ou Teoria dos valores tem como objeto de estudo o “valor”. Mas qual é a definição do conceito de “valor”? É possível definir o seu conceito? Existe uma única definição correta?

O conceito do termo “valor” não é de fácil definição. Conforme visto nas teorias expostas no item anterior, para alguns, o valor não consiste em algo, apenas vale. Para outros, é uma relação existente entre um objeto e um sujeito que atribui ao objeto qualidades. E ainda tem aqueles que acreditam que o valioso é o que nos agrada, o que dá prazer.

Essa última definição é defendida pela teoria do psicologismo axiológico, na qual as coisas valem em função de algo que por nós é desejado ou que é capaz de causar

⁸⁵ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 207.

prazer. Para essa teoria, os valores nada mais são do que resultado do fenômeno psíquico em buscar o desejável, o prazer⁸⁶. Ao contrário, este trabalho segue a tese histórico-cultural, que considera o valor como resultado de um processo histórico, ou seja, não há como conceber o valor fora do âmbito da História.

Quanto à definição do conceito de valor e interpretando LOTZE, MIGUEL REALE⁸⁷ ressalva que:

“Nesse sentido, legítimo que fosse o propósito de uma definição rigorosa, diríamos com Lotze que do valor se pode dizer apenas que vale. O seu “ser” é o “valer”. Da mesma forma que dizemos que “ser é o que é”, temos que dizer que o “valor é o que vale”. Por que isto? Porque ser e valer são duas categorias fundamentais, duas proposições primordiais do espírito perante a realidade”.

Ainda segundo REALE⁸⁸ “ou vemos as coisas como elas *são* ou as vemos enquanto *valem*; e porque valem, *devem ser*”. Para este autor, não existe uma terceira possibilidade e qualquer outra colocação é sempre possível reduzir a uma dessas duas possibilidades.

De acordo com HESSEN, a palavra “valor” pode ter três significados: i) vivência de um valor, ii) qualidade de valor de uma coisa, ou iii) a própria idéia de valor⁸⁹.

A *vivência* está relacionada ao ato psicológico de valorar, pelo qual atribuímos na nossa consciência uma qualidade ao objeto. A vivência está, portanto, ligada à Psicologia ou psicologismo, ou seja, ao domínio da consciência. A *qualidade* refere-se ao

⁸⁶ Segundo REALE, cabe à tese do psicologismo axiológico de que os valores representam uma ordem de preferências pelo prazer “o mérito de ter posto em realce um dos elementos do valor já por nós considerado, a *preferibilidade*”. De outro lado, ressalva que “se ficamos apegados às valorações individuais, em si mesmas plenas e intransferíveis, ficarão sem explicação plausível as preferências estimativas de um grupo ou de uma coletividade, surgindo problemas irreduzíveis a meras explicações subjetivas”. *Filosofia do direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 196.

⁸⁷ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 187-188.

⁸⁸ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 188.

⁸⁹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 43.

domínio do Naturalismo, no qual o valor é somente uma qualidade real dos objetos. Entender o valor como *idéia* seria o mesmo que coisificar os valores.

Essas definições não são exclusivistas, pois não há como definir o valor utilizando apenas uma ou duas dessas concepções, já que o valor é um fenômeno que se manifesta simultaneamente como uma vivência, uma qualidade e uma *idéia*.

A vivência com os valores é um fato pelo qual todos nós experimentamos, ao apreciar uma bela paisagem, uma obra de arte etc. É evidente que essa vivência não é linear, ou seja, cada um experimenta certas situações de forma diferente e, portanto, os valores também são vivenciados de forma distinta, pois os homens não são iguais, são sujeitos com experiências e *idéias* diferentes que podem sofrer alterações com o passar do tempo.

Mas não é só a vivência que caracteriza o valor. Não bastaria apenas experimentar certas vivências sem as qualidades valiosas que atribuímos às pessoas, coisas, situações. Ao viver um momento de apreciação de uma paisagem, por exemplo, atribuímos a essa paisagem uma qualidade, que pode ser positiva ou negativa.

E ainda tem a própria *idéia* de valor, que conforme salienta HESSEN “consiste no conceito do gênero sob o qual subsumimos o conteúdo de todas as nossas vivências da mesma espécie”.⁹⁰

Além das concepções do termo, é preciso definir também o ato de valorar, que nada mais é do que o ato de atribuir a determinado objeto, coisa ou situação uma qualidade. Faz parte da essência do homem emitir juízos de valor a respeito de algo ou alguém e a qualidade que se atribui a determinado objeto depende das necessidades ou desejos que o objeto desperta na pessoa:

⁹⁰ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 44.

“todos nós valoramos e não podemos deixar de valorar. Não é possível a vida sem proferir constantemente juízos de valor. É da essência do ser humano conhecer e querer, tanto como valorar”.⁹¹

HESSEN⁹² salienta que a Filosofia dos valores parte da separação de duas ciências: a ciência da realidade e a ciência dos valores. A ciência da realidade se ocupa do ser, ou seja, das coisas que são objeto de atos de valoração. O estudo dessa ciência não vai além do próprio objeto a ser valorado, razão pela qual são emitidos “juízos de existência” (*Seinsurteil*). A ciência da realidade, portanto, não toma qualquer posição ou valoração, limita-se ao objeto. De outro lado, a ciência dos valores tem como objeto o estudo dos valores atribuídos a uma determinada coisa, se é um valor positivo ou negativo e nesse sentido são emitidos “juízos de valor” (*Werturteil*).

É importante salientar que entre o objeto e o valor há sempre um sujeito. O valor é uma qualidade atribuída a um objeto por um sujeito, ou seja, o valor é sempre um valor para alguém. Não existe simplesmente um objeto valioso, há que existir obrigatoriamente a presença de um sujeito dotado de consciência para atribuir ao objeto uma qualidade, um valor. A referência a um sujeito faz parte da essência do valor.

A proposição “o quadro é belo” nunca vem só, ou seja, não é apenas o objeto (quadro) e o valor (belo). Dizer que algo é belo é emitir um juízo de valor e por trás desse juízo há sempre um sujeito. Não é possível falar em valor sem a referência de um sujeito. Assim, poderia se dizer também que “o quadro é belo para João”. É porque algo sempre tem valor para alguém, para algum sujeito que pode ser o mesmo sujeito emissor do juízo de valor ou não. Fato é que a relação entre objeto e valor tem sempre como referência o sujeito, mesmo que implicitamente.

Pensar o contrário, ou seja, que é possível o valor em si mesmo, sem a relação com um sujeito é, como ressalva HESSEN⁹³, coisificar o valor:

⁹¹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 45.

⁹² HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 47-48.

⁹³ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 50.

“O *valor* não é, como pretende N. HARTMANN (que aqui representa um estreito Ontologismo, em contradição com o seu primitivo ponto de vista, de um subjectivismo e funcionalismo neokantianos), algo em si existente (*an sich seiendes*), mas algo existente para alguém (*für jemand seiendes*)”.

Embora os juízos de valor, em relação a um mesmo objeto, possa não coincidir para todos os sujeitos, para a hipótese proposta por este trabalho, que parte da idéia segundo a qual a segurança jurídica é um valor que deve ser realizado pelo ordenamento jurídico, é muito importante fixar que a expressão “referência a um sujeito”, empregada muitas vezes até então, significa não o sujeito individual, mas o sujeito em geral.

Isto porque não é possível dizer que a segurança jurídica pode ser uma para um julgador e outra para os demais julgadores. A segurança jurídica, como valor, não pode ser medida por apenas um único sujeito, um único julgador, pois a segurança jurídica deve valer para todos e não para apenas um único sujeito.

A essência do valor não está na consciência de um único sujeito, mas deve estar presente na consciência de toda a coletividade, na medida em que um único indivíduo não é e não pode ser a medida dos valores. Aceitar que o valor segurança jurídica só vale para um ou outro sujeito é cair na teoria do subjetivismo axiológico, a qual defende que os valores ou juízos de valor só valem para aqueles que têm a percepção deles e não para os demais.

A segurança jurídica não pode ser considerada um valor para quem tem a percepção dela e como um desvalor para quem não tem. Se a segurança jurídica é um valor, é um valor para todos, sem exceção. E o mais importante: a segurança jurídica não deve valer para este ou aquele julgador, mas para todos.

É certo que o valor é sempre valor para alguém. É certo também que não se pode falar em valor em si mesmo, mas sempre com referência a um sujeito. O que não é aceito (pelo menos neste trabalho) é considerar o sujeito individual como característica

própria do valor, pois *um* sujeito não é a medida dos valores, mas o que faz a medida de um valor é a totalidade dos indivíduos.

Por esse motivo, é que dentro de um mesmo sistema de referência histórico-político, é inaceitável que o valor segurança jurídica fique à mercê das mais variadas interpretações pelos julgadores. Ora, se é um valor, vale para todos (julgadores e contribuintes) de igual forma, na mesma medida.

4.7. Os valores e o *dever ser*

Para MAX SCHELER existem dois tipos de “dever ser”: um dever ser ideal e outro normativo⁹⁴. O dever ser ideal é aquele que se baseia em um valor contemplado na realidade, que aparece, por exemplo, na proposição: “o mal não deve existir”. Já o dever ser normativo funda-se em outro tipo de relação, que estabelece um conteúdo e um querer para realização desse conteúdo. Nesse sentido, o dever ser ideal citado pode transformar-se em um dever ser normativo da seguinte forma: “não deves praticar o mal”.

Ainda a esse respeito, HESSEN⁹⁵ ressalva que “para SCHELER é, portanto, de opinião que o dever-ser ideal pertence à essência dos valores, quando contemplados estes no aspecto da sua relação com uma possível realidade”. Ou seja, que o fundamento do dever ser ideal está na relação entre o valor e a realidade.

4.8. Características do valor

⁹⁴ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 76.

⁹⁵ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 76.

Para MIGUEL REALE⁹⁶, o valor possui características próprias, apresentadas a seguir:

A *bipolaridade* é uma característica ínsita ao valor, já que a todo valor se contrapõe um desvalor. Assim, o belo se contrapõe ao feio, o bom se contrapõe ao mau, em uma relação de valores positivos e negativos que se implicam. Diferentemente, a bipolaridade não se faz presente nos objetos ideais (como é o caso de um triângulo, que não se contrapõe a nada).

No direito, a bipolaridade também pode ser verificada, basta lembrar que uma das finalidades precípuas do direito é realizar certos valores, considerados como positivos para o convívio social, afastando os valores negativos. A segurança jurídica, por exemplo, é considerada um valor positivo que deve ser objetivado, enquanto seu contraponto é a insegurança jurídica.

Outra característica do valor é a *referibilidade*, já que o valor sempre implica a tomada de posição pelo homem em referência a algo. Por causa da referibilidade, os valores podem ser encarados como entidades vetoriais que apontam para uma direção.

O valor tem também como atributo a *preferibilidade*, pois se o valor é considerado como uma entidade vetorial, sempre terá como consequência um fim.

Entre os valores existe também uma *gradação hierárquica*, embora os valores sejam *incomensuráveis*, ou seja, não são passíveis de medição. Assim, dentro de um sistema de referência, é possível ordenar os valores segundo uma escala de hierarquia. Obviamente que a organização dos valores em uma gradação hierárquica não é absoluta, pois o homem e os valores fazem parte de um processo cultural, no qual o que é valioso nos dias de hoje pode não ser mais em um outro momento histórico. Assim, a ordenação hierárquica dos valores depende também do contexto histórico-cultural tomado como referência.

⁹⁶ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 188.

Desse modo é que a *historicidade* também é da essência do valor. O valor é na verdade o produto de uma construção histórica. Não existe valor sem a referência do homem e como o homem é um ser histórico, inserido no domínio da cultura, sua visão sobre o mundo não é imutável. O homem atribui valor a um determinado objeto mediante suas experiências, sua concepção histórica. E é importante destacar ainda que o valor é, portanto, mutável no tempo. Ora, se a história é transitória, os valores também o são.

Sobre a mutabilidade do conteúdo dos valores no tempo, TATHIANE PISCITELLI⁹⁷ ressalta que “uma obra de arte hoje considerada bela poderia não sê-lo há três séculos, e, no mesmo sentido, o ideal de uma mulher bela hoje não se confunde com os padrões do Renascimento”.

Outra nota do valor é a *objetividade*, já mencionada. O ser não se confunde com o valor, na medida em que o objeto pertence à classe ontológica, enquanto o valor está contido na classe axiológica. Entretanto, o valor só se revela, ou em outros termos, só adquire objetividade com referência a algo. Sem um objeto no qual possa se apoiar, o valor não se realiza, não se objetiva.

O valor tem também como característica a *inexauribilidade*, já que o valor não se esgota em um único objeto, ou seja, o valor quando atribuído a determinada coisa não fica “preso” a essa coisa sem a possibilidade de se manifestar em outros objetos. A inexauribilidade permite que o valor exceda aos objetos nos quais se realiza.

4.9. Classificação dos valores

Já foi visto que os valores fazem parte da vida das pessoas e que a todo momento valoramos as coisas, as situações, outras pessoas, muitas vezes sem nem mesmo ter consciência disso. Fixou-se também o entendimento de que o direito é um objeto

⁹⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 110.

cultural e, portanto, impregnado de valores. Entretanto, os valores não existem *per si*, há que existir sempre a figura do homem para atribuir qualidades aos objetos.

Vários autores já propuseram uma classificação para os valores. A própria idéia de classificar já sugere a existência de mais de um elemento ou espécie de valor (com exceção do conjunto vazio que não contém nenhum elemento). Será visto que é possível admitir várias espécies de valores e é o predicado sob a qual recai a classe que define se determinado valor se encaixa em uma ou outra classe.

Classificar nada mais é do que agrupar elementos que correspondem a um critério unificador. Assim, classe é um conjunto de elementos que se encontram reunidos em grupos, em razão de uma relação de pertinência entre o elemento (ou elementos) e a classe a qual o elemento faz parte. A parte da lógica que analisa o conceito de classe e suas propriedades gerais é a teoria das classes ou teoria dos conjuntos.

Diante da dificuldade de definir o conceito de “conjunto”, CEZAR MORTARI⁹⁸ salienta que “a idéia básica é de que conjuntos são *coleções* de objetos (outros termos usados são ‘classe’, ‘agregado’ e ‘totalidade’). Mais adiante complementa:

“Essa idéia intuitiva, contudo, deixa claro que conjuntos são formados por objetos, os quais designamos pela expressão *elementos*. Entre esses elementos, podemos ter também outros conjuntos. Para indicar que um objeto é um elemento de um conjunto, vamos utilizar o símbolo \in . Assim, se a letra F designa o conjunto dos filósofos, e a letra s denota Sócrates, podemos representar a sentença ‘Sócrates é um filósofo’ da seguinte forma: $s \in F$ ”.

Classes de primeira ordem são classes formadas por indivíduos, considerados objetos individuais. Classes de segunda ordem são classes constituídas de classes de primeira ordem. E assim é possível considerar classes de terceira, quarta ordem etc.

⁹⁸ MORTARI, Cezar. *Introdução à lógica*. São Paulo: COMPED: INEP: Imprensa Oficial: UNESP, 2001, p. 43.

Há também a classe universal que é a classe que contém todos os indivíduos como elementos e a classe vazia (ou nula) que é aquela que não contém nenhum elemento. A classe unitária é formada por apenas um elemento. Subclasse é a classe que está incluída em outra, ou seja, todos seus elementos são também elementos de outra classe, a qual lhe engloba. O conjunto vazio, portanto, é subconjunto de todos os conjuntos.

Entre duas classes quaisquer podem existir diversas relações. Assim, se todo elemento da classe K é ao mesmo tempo elemento da classe L, então a classe K é uma subclasse da classe L, ou está incluída na classe L, ou ainda tem relação de inclusão com a classe L. A inclusão é relação entre classes e não entre elemento e classe, que é relação de pertinência.

A relação de subclasse indica a contingência de todos os elementos de uma classe pertencerem também à outra. São dois os tipos de subclasse: *identidade* e *subclasse própria (ou inclusão)*. Na identidade, a relação de inclusão é recíproca, ou seja, todos os elementos da classe K são elementos da classe L. Já na subclasse própria tal não ocorre, pois todos os elementos da classe K são elementos da classe L, mas nem todo elemento da classe L é elemento da classe K.

Há intersecção quando duas classes têm pelo menos um elemento em comum e ao mesmo tempo, cada classe contiver elementos não contidos na outra. Duas classes não vazias que não se interseccionam são disjuntas ou mutuamente excludentes.

Sobre a classificação dos valores, HESSEN parte fundamentalmente de dois pontos de vista: um formal e outro material⁹⁹. Do ponto de vista formal, os valores são classificados em *positivos* ou *negativos*. O valor positivo é aquele designado simplesmente como “valor”. O contraponto do valor positivo é o valor negativo, ou simplesmente “desvalor”. Segundo as premissas estabelecidas, a segurança jurídica seria um valor positivo ou simplesmente um “valor”.

⁹⁹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 88 e ss.

Ainda seguindo a classificação de HESSEN, a classe dos valores formais tem como subclasses *valores das pessoas* e *das coisas*, ou *valores pessoais* e *reais*. Os valores das pessoas ou pessoais são aqueles que, como o próprio nome sugere só podem pertencer às pessoas, como é o caso dos valores éticos. Já os valores reais são aqueles que podem ser atribuídos a coisas ou objetos.

Os valores formais são classificados também como *valores em si mesmos ou autônomos* e *valores derivados de outros ou dependentes*. Os valores em si mesmos são aqueles que não dependem de outros valores, ou seja, não são meios para eles, pois são independentes de outros valores. Os valores derivados, de outro lado, são aqueles que são referidos a outros valores, estes últimos considerados como valores em si mesmos. Os derivados são considerados como os valores meio para um fim valioso.

Considerando o ponto de vista formal de classificação, a segurança jurídica não é um valor derivado de outros valores, pois não é um meio para um fim valioso. A segurança jurídica é o próprio fim, portanto, nesse sentido, pode ser considerado como um valor em si mesmo ou autônomo. Salienta-se apenas que essa autonomia é relativa, pois conforme visto, o valor não prescinde de um objeto para se realizar.

Do ponto de vista material, a classificação é propriamente das espécies dos valores e não dos valores em si mesmos e leva em consideração a figura do homem (todos os valores se acham referidos a um sujeito). A classe que se refere ao homem enquanto ser da Natureza tem como subclasses: *valores sensíveis*, *valores vitais* e *valores de utilidade*.

Dentro da subclasse dos valores sensíveis estão os valores do agradável e do prazer, ou seja, pertencem a esse conjunto tudo aquilo que pode proporcionar satisfação ou prazer (comida, bebida etc.). Pertencem à classe dos valores vitais todos os valores que se referem à vida, como a força, saúde, etc. Os valores de utilidade coincidem com os valores econômicos (vestuário, habitação etc.)¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Segundo SCHELER, dentre os valores essenciais, o valor vital é preferível ao valor da utilidade. Entretanto, ressalva que os valores de primeira linha só são vivenciáveis quando valores de segunda linha estão presentes: “um valor de utilidade qualquer é um valor *para* uma essência vital”. *Da reviravolta dos valores*. Trad. de Marco Antônio dos Santos Casa Nova. Petrópolis: Vozes, 1994, p. 159.

Pertencem à classe dos *valores espirituais*, os *valores lógicos*, os *valores éticos* e os *valores estéticos*¹⁰¹.

Os valores espirituais se diferenciam dos valores sensíveis não apenas pela imaterialidade, mas pela validade condicional. Quanto aos valores lógicos, suas proposições são submetidas às valências verdadeiro ou falso, logo se a proposição for verdadeira, então os valores lógicos são positivos, mas se a proposição for falsa, então os valores lógicos são negativos. Os valores éticos ou do bem moral têm, dentre outras características, só serem portadores as pessoas, ou seja, só os seres espirituais podem realizar valores morais. Por último, os valores estéticos ou do Belo, que ao contrário dos valores éticos, o belo não é atribuído apenas a pessoas, mas também a coisas. Assim, não apenas os seres espirituais podem realizar o valor estético, mas qualquer objeto.

4.10. Hierarquia dos valores

A partir da idéia de ordenamento jurídico como um sistema, é preciso estabelecer como o sistema se organiza, pois todo sistema tem uma forma de organização. O que determina como o sistema deve funcionar é o seu princípio unificador, ou seja, a referência que determina a organização e a estrutura do sistema. Considerando que o termo “sistema” é plurissignificativo, elegeu-se o significado de base do termo, ou seja, sistema é o conjunto de elementos que se relacionam entre si, perante uma referência determinada.

No caso do sistema do direito positivo, existe também uma organização própria no qual os seus elementos (normas jurídicas) encontram-se organizadas em uma escala hierárquica. A homogeneidade das normas jurídicas está na normatividade, ou seja, rege o princípio da imputação, portanto, a relação é de “dever ser”.

¹⁰¹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 92 e ss.

Quando a relação é de causa e efeito, então o princípio é de causalidade. Os fenômenos naturais são regidos por esse princípio, em que não há qualquer influência da vontade do legislador, como acontece com as proposições regidas pelo princípio da imputação, em que é o legislador quem imputa determinadas conseqüências aos fatos selecionados do campo social.

A normatividade é, portanto, uma característica comum a todas as normas jurídicas, mas isso não significa que as normas jurídicas ocupam todas o mesmo nível hierárquico e nem que possuem as mesmas funções dentro do sistema. O próprio ponto de partida do sistema não permitiria pensar dessa forma. Sendo a proposição básica a norma fundamental, já se pode pensar em níveis diferentes de organização. Até aqui, seriam pelo menos dois: a norma eleita como axioma e as demais normas que têm como fundamento a norma fundamental.

Para esclarecer a unidade de um sistema de normas, LOURIVAL VILANOVA¹⁰² assevera que “a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – a Constituição positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental”.

A unidade do sistema pressupõe que tudo que está contido nesse conjunto são normas jurídicas que compõem categorias normativas diferentes, com propriedades, funções e destinatários diversos. Assim, se os princípios e as regras jurídicas são elementos que pertencem a esse conjunto, então os princípios e as regras jurídicas também são normas jurídicas, mas não se confundem¹⁰³.

Considerando a existência de uma hierarquia entre as normas jurídicas, em razão das variadas propriedades e funções dentro do ordenamento e, ainda, que os valores estão imbricados nas normas, é possível pensar em uma hierarquia dos valores? Ou os valores possuem todos a mesma carga axiológica?

¹⁰² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 168.

¹⁰³ Ver item *Diferenças e semelhanças entre regras e princípios*

SCHELER propôs uma escala hierárquica dos valores, na qual há valores *mais altos* e valores *mais baixos* e estabeleceu cinco critérios para determinar a graduação axiológica dos valores, os quais serão apresentados a seguir¹⁰⁴.

O primeiro critério é o da *durabilidade* dos valores. Quanto maior a duração do valor no tempo, mais alto será considerado o valor e quanto mais transitório, mais baixo o valor. Este critério leva em consideração a transitoriedade ou não de um valor baseado no próprio valor em si mesmo e na vivência.

O segundo critério proposto é o da *divisibilidade* dos valores. Quanto menos divisíveis, mais alto é o valor. O valor estético ou valor do Belo, por exemplo, pode ser realizado por várias pessoas ao mesmo tempo, como é o caso da apreciação de uma obra de arte, sem sofrerem divisão, ao contrário do que acontece com os bens materiais, que são divisíveis.

O terceiro critério proposto por SCHELER é o do *fundamento*, ou seja, dentro de uma escala hierárquica, os valores que servem de fundamento para outros valores lhes é hierarquicamente superior.

O quarto critério leva em consideração a *satisfação* que a realização do valor causa na pessoa. Quanto maior a satisfação que o valor provoca no sujeito, mais alto é o valor.

Por fim, o quinto critério que é o *grau da relatividade* do valor. “O valor do agradável é relativo só aos seres dotados de sensibilidade sensorial, como os valores vitais só são relativos aos seres vivos”.¹⁰⁵

Diante da organização do sistema de direito positivo através de uma hierarquia de normas jurídicas, é possível admitir também uma hierarquia de valores. Entretanto, o

¹⁰⁴ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 99 e ss.

¹⁰⁵ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 100.

modo de aferir a escala hierárquica das normas jurídicas é diferente da forma de aferir os valores altos e os valores baixos do sistema.

Isto porque a graduação hierárquica das normas jurídicas tem um único ponto de partida: a norma fundamental kelseniana¹⁰⁶. Essa proposição básica é um corte gnosiológico que dá fundamento de validade à constituição positiva. A partir dela pode-se estudar a hierarquia das normas jurídicas pela fundamentação ou derivação. Assim, analisando o sistema de baixo para cima, ou seja, da base da pirâmide para o ápice, cada norma encontra-se *fundada* em normas superiores. Invertendo-se o ponto de vista, as normas superiores *derivam* de normas de inferior hierarquia. Todas as normas jurídicas convergem para a norma fundamental.

A respeito de a norma fundamental ser uma proposição axiomática que não se prova, BARROS CARVALHO¹⁰⁷ salienta:

“Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedem. Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação. É fruto de um artifício do pensamento humano, e a Filosofia do Direito a tem como *pressuposto gnosiológico do conhecimento científico*”.

No caso dos valores, não existe um ponto de partida para que o cientista possa iniciar o estudo da escala hierárquica, ou seja, não há um corte já definido, um axioma no qual o estudioso possa se debruçar para dar início à composição hierárquica dos valores, como acontece com a graduação hierárquica das normas jurídicas. Apesar de válidos os critérios pensados por SCHELER para determinar a graduação axiológica dos valores, este trabalho não segue essa linha.

¹⁰⁶ Nesse sentido, VILANOVA ressalta que “se a norma fundamental é a proposição básica, logicamente é um postulado. Começa o sistema proposicional normativo com ela. Não antes. É a proposição-limite. Antes, está o meramente factual (físico ou social), que ainda não se juridicizou. Sobre ela, estão possíveis valores que podem ser realizados através das formas jurídicas”. *Estruturas lógicas e sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 153.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 144.

O valor considerado mais *alto* é aquele resultado da consciência histórica do sujeito, pois não há como pensar em valores sem referência ao sujeito. Obviamente, essa consciência é coletiva, não é a consciência de um ou dois indivíduos, pois um único indivíduo não pode ser a medida dos valores. É histórica porque o homem é um ser histórico que vivencia e altera o ambiente à sua volta conforme suas necessidades. Além disso, o homem é o único ser capaz de valorar, ou seja, de atribuir qualidades às coisas.

Nesse sentido, é plenamente possível pensar em uma graduação dos valores em um dado sistema positivo, mas a indicação do valor mais alto depende do momento histórico vivido pelos sujeitos que estão obrigados a respeitar as normas jurídicas que compõem o direito positivo, pois o conteúdo dos valores é contingente, depende do contexto histórico. Assim, será considerado um sobre-valor aquele que em um determinado ponto da história, a sociedade julgue como algo valioso que deve ser realizado para o bem da vida em comum.

Este trabalho elegeu como o valor mais *alto* do ordenamento jurídico brasileiro, a segurança jurídica, em especial, a segurança jurídica no âmbito tributário, considerando o contexto histórico atual e a necessidade premente de segurança nas relações jurídicas tributárias. Não se nega a existência de outros valores no ordenamento, mas diante da necessidade de um corte epistemológico para a delimitação do objeto, esta dissertação se limitará à análise da realização da segurança jurídica no âmbito tributário.

4.11. Valor-raiz e valor implícito

Os valores não existem “soltos” no ordenamento jurídico, pois há sempre a presença de um sujeito que imputa valor às coisas, situações etc. Os textos normativos *per si* são dados brutos, com um mínimo de conteúdo semântico. Os valores passam a fazer parte do direito positivo no momento da criação e aplicação das normas jurídicas, compreendidas como a significação construída a partir dos enunciados prescritivos dos textos de lei.

O texto normativo se apresenta como um emaranhado de enunciados prescritivos. A norma jurídica é a significação lógico-deôntica, cuja estrutura é composta por uma proposição antecedente ligada à uma proposição conseqüente pela implicação. Em termos simbólicos: $D [(f \rightarrow S'RS'')]$, que se interpreta assim: dado o fato f então deve ser a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' . A respeito da definição do conceito de norma jurídica, BARROS CARVALHO¹⁰⁸:

“Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (*se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y*), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica”.

Enquanto o antecedente ou hipótese é descritiva de um fato de possível ocorrência no mundo, o conseqüente que está ligado à hipótese pelo modal deôntico *dever ser* prescreve uma relação jurídica entre dois (ou mais) sujeitos unidos pelo *dever ser* intraproposicional prescritivo ($S' R S''$)¹⁰⁹. Ou seja, há na estrutura lógica da norma jurídica um *dever ser interproposicional*, que é neutro, pois não aparece modalizado e liga a hipótese ao conseqüente. Há também o *dever ser intraproposicional*, presente no conseqüente da norma e que é modalizado em um dos três operadores deônticos: proibido (V), permitido (P) ou obrigatório (O).

O *valor-raiz* da norma jurídica é o modal *dever ser* intraproposicional (de acordo com o princípio do quarto excluído, são apenas três os modais deônticos: proibido permitido ou obrigatório). Ou seja, ou a conduta é proibida, ou é permitida, ou é obrigatória, não existindo uma quarta possibilidade. O *valor-raiz* não se apresenta expressamente no texto positivo, pois é produto de atos de interpretação, assim como a construção do sentido da norma jurídica.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 9.

¹⁰⁹ S' e S'' são os sujeitos de direito e R é o relacional deôntico que aparece em um dos três modais deônticos: proibido (V), permitido (P) ou obrigatório (O).

O *valor implícito*, por sua vez, é o valor que revela a finalidade da norma jurídica. Toda norma jurídica possui um ou mais valores-raiz e um ou mais valores implícitos. Entretanto, a verificação dos valores imbricados na norma jurídica depende da interpretação realizada pelo sujeito, pois nem o valor-raiz nem o valor implícito encontram-se expressamente enunciados nos textos normativos.

No caso do princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I da Constituição) que estabelece que o tributo só pode ser instituído ou majorado por meio de lei, o valor-raiz é o *proibido* (é proibida a instituição ou majoração de tributo por qualquer veículo que não seja a lei) ou o *obrigatório* (o tributo deve ser criado ou majorado por meio de lei). O valor implícito é a segurança jurídica, ou seja, somente é possível a criação ou aumento de tributo por meio de lei, veículo introdutor de normas jurídicas resultante de aprovação pelos representantes do povo, eleitos de forma democrática¹¹⁰.

CAPÍTULO V – VALORES ESSENCIAIS: ORDEM, CERTEZA, IGUALDADE, JUSTIÇA E ASSOCIAÇÕES À IDÉIA DE SEGURANÇA JURÍDICA

5.1. Direito e valores

A certeza no direito está diretamente ligada à previsão dos comportamentos possíveis a serem adotados pelas pessoas em comunidade. O homem não vive isolado, mas inserido em um círculo social, no qual as condutas são compartilhadas e a ordem, certeza e segurança são considerados valores essenciais à vida em coletividade. Esses valores são indissociáveis do direito. Aliás, a razão de ser do direito está na exigência de segurança e certeza nas relações estabelecidas em sociedade. O direito existe para garantir a realização desses valores, considerados fundamentais para garantir a paz social.

¹¹⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 149.

Entretanto, para alcançar a segurança no ambiente social, o direito limita a liberdade individual em prol da liberdade coletiva e isso é feito por meio da linguagem prescritiva do direito, que é a linguagem dos comandos, das ordens. O direito manifesta-se por meio de linguagem na sua função prescritiva para emitir comandos que devem ser respeitados. Assim, a vida social experimenta a regulação das atividades humanas por meio das normas jurídicas, que impõem um determinado comportamento por parte dos sujeitos.

Considerando a intersecção existente entre a realidade social e a realidade jurídica, é possível dizer que a ordem proporciona as condições mínimas para o convívio social. A necessidade de uma ordem surge antes mesmo da necessidade de uma certeza, pois para que exista o direcionamento da prática de um determinado ato, é preciso que haja previamente uma ordem nesse sentido, ou seja, que exista uma organização das relações jurídicas. Portanto, antes da tipicidade dos comportamentos possíveis, é preciso uma ordem que possibilite a consecução da certeza.

No direito, uma das formas de manifestação da certeza é aquela relativa à previsão normativa do acontecimento de uma conduta e a realização dos seus efeitos. É o chamado princípio da imputação. Segundo PONTES DE MIRANDA¹¹¹

“como se trata de apreciação pratica podemos notar: a superioridade da segurança jurídica, porque associa a consciência no processo de adaptação do homem a vida social torna mais perceptíveis os erros (verificação dos mesmos efeitos dos mesmos casos de aplicação) e permite variar com mais efficacia e discernimento. A actividade humana encontraria empecilhos e desalentos se não soubesse que do acto A surgiriam os factos *a*, *b* e *c*, que são os efeitos jurídicos delle no mundo das relações sociaes”.

A certeza que implica segurança jurídica pode ser vista como uma operação lógica de inclusão de classes: as classes das condutas humanas devem corresponder à classe das normas. Uma conduta que não corresponde a nenhuma norma previamente

¹¹¹ MIRANDA, Pontes de. *Systema de sciencia positiva do direito*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos Editor, II, 1922, p. 480.

descrita, já manifesta uma certa insegurança na ordem jurídica, pois se não existe previsão dos direitos e obrigações advindos da prática de um determinado comportamento, o que sobra é a incerteza das conseqüências jurídicas decorrentes da conduta.

Não é que o ordenamento jurídico seja infalível no sentido de prever todas as condutas possíveis de serem realizadas pelo homem. Na verdade, não é isso que se espera de uma ordem jurídica. Na falta de previsão normativa, se espera que prevaleça a segurança jurídica, para o fim de manutenção da ordem, ou seja, o que se almeja com a realização da segurança jurídica é manter a ordem e certeza nas relações jurídicas.

O homem cria o direito com vistas a regular as condutas perante outros homens dentro de um contexto social. Ressalte-se que a tarefa do direito não é meramente disciplinar as relações intersubjetivas, pois sendo um objeto da cultura, o direito deve prever comportamentos para atingir um fim: os valores considerados como caros pela sociedade. Ao prescrever condutas, direitos e obrigações, o direito busca realizar os valores implantados pela sociedade.

Desse modo, são dois os aspectos que se referem à tipificação de determinadas condutas para a manutenção ou busca de certos valores: um *objetivo*, relativo à espécie normativa e o preenchimento dos critérios de validade dentro do sistema de direito positivo e outro *subjetivo*, pertinente à carga axiológica imputada pelo homem à espécie normativa.

Portanto, é possível verificar que os valores ora mencionados (certeza, segurança e ordem) encontram-se correlacionados no ordenamento jurídico, num processo de dialética de complementaridade. Essa forma de interação dos valores é regida pelo *princípio de solidariedade axiológica*, estudado por NICOLAI HARTMANN. Segundo o princípio de solidariedade axiológica, todos os valores se implicam no mínimo de forma mediata, mas há valores que se complementam imediatamente, como é o caso da certeza e segurança. Além desses valores, há outros que também se implicam imediatamente, como é o caso da justiça e da ordem¹¹².

¹¹² REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 104.

Embora a certeza, a segurança, a ordem e a justiça sejam valores que se complementam, seja de forma imediata, seja de forma mediata, é preciso indicar suas principais características e a posição que ocupam dentro da escala hierárquica do contexto normativo, premissa adotada nesta dissertação.

5.2. Ordem

A ordem é um valor fundamental para a organização em sociedade. É um dado essencial não só para o universo coletivo, mas também para a vida individual, porém interessa abordar apenas as circunstâncias das relações intersubjetivas, ou seja, das relações travadas entre as pessoas. Em prol da ordem, a vida coletiva demanda a prática de certos comportamentos estabelecidos por normas gerais que permitem que os indivíduos saibam previamente a conduta que devem exercer ou omitir perante outros indivíduos. A ordem pressupõe a prática de atitudes individuais segundo normas gerais.

A ordem social representa o mínimo indispensável para a existência em comunidade. O homem tende naturalmente a uma ordem, uma organização da vida em sociedade e para atingir esse fim, o homem altera o meio natural que vive conforme suas necessidades e seus desejos. Isto porque o homem é o único ser dotado do poder de síntese, ou seja, é o único ser capaz de se impor à natureza e servir-se dela para a consecução de seus próprios fins.

Nesse sentido, THEOPHILO CAVALCANTI FILHO¹¹³ salienta que

“O homem utiliza-se da natureza para realizar os seus objetivos. Mas para tanto transforma-a, acrescenta-lhe alguma coisa, submete-a enfim aos seus desígnios. Através de sua ação, o que é natural adquire significação. E assim o que antes era totalmente desprovido de

¹¹³ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 27.

qualquer objetivo, e desprovido de qualquer caráter valorativo, assume, de repente, feição significativa”.

Assim, a ordem é um dado da essência do homem que modifica o meio em que vive para organizá-lo conforme suas crenças e necessidades. A ordem não é um fato externo, mas sim uma característica da natureza humana, manifestada na vida privada e na vida em comunidade. Todavia, a ordem natural não se confunde com a ordem social.

A ordem natural estritamente considerada é regida puramente pelo princípio da causalidade natural e as leis naturais são regidas pelo *ser*, não há a participação do homem interferindo nos fenômenos naturais. Já a ordem social sofre incidência dos princípios da causalidade e da imputação, tendo em vista que a ordem social é formada por normas jurídicas. Já a ordem jurídica é regida apenas pela imputação, a qual determina que dado o fato F, *deve ser* a relação R.

Não é escopo desta dissertação tratar da ordem social a partir de uma perspectiva sociológica, mas a partir do ponto de vista jurídico, ou seja, considerar a ordem social como aquela em que as condutas intersubjetivas sofrem a incidência de normas jurídicas. Portanto, é preciso fixar a diferença entre a ordem que existe por si mesma e a ordem jurídica que decorre da atividade do homem, ou seja, da atividade espiritual do homem de alterar a ordem natural para que esta adquira significação e, conseqüentemente, seja possível objetivar valores considerados caros pela sociedade.

Assim, os objetos constitutivos da ordem natural passam a ter uma significação quando transformados em objetos culturais pelo espírito humano. O homem seleciona fatos da ordem social para integrá-los à ordem jurídica e tais fatos são selecionados segundo critérios axiológicos. É justamente a referência axiológica de um dado objeto que lhe confere uma significação particular e a valoração dos objetos é nota peculiar de um bem cultural, como é o direito.

O mundo da natureza é o mundo do *ser*, no qual os fenômenos ocorrem sem dependência da atuação humana. Na ordem natural, os nexos causais não são objeto de valoração, apenas são, acontecem. Já no mundo jurídico, os fenômenos são regidos pelo

dever ser e este dever ser tem sempre referibilidade a algo considerado valioso, já que o valor é um dado cultural.

5.3. Teoria institucionalista: Estado e direito

De acordo com a *teoria institucionalista*, a ordem está intrinsecamente ligada ao direito. Assim, toda instituição corresponde, mesmo que implicitamente, a uma ordem jurídica, ou seja, onde há ordem social há também o direito. Desse modo, se a organização é do tipo social, então paralelamente existirá também uma ordem jurídica, pois toda sociedade apresenta-se organizada (seja da forma mais primitiva até a forma mais complexa) e nesse sentido, existirá também o direito¹¹⁴.

Um dos representantes da concepção pluralista dos ordenamentos jurídicos positivos é SANTI ROMANO, para quem o direito só existe em uma instituição concreta. Aqui o termo “instituição” deve ser compreendido como o próprio ordenamento social, já que para SANTI ROMANO, qualquer ordenamento social, por ser ordenamento, é também jurídico. Isto significa que o direito positivo não se confunde com o Estado, pois o Estado nada mais é do que uma espécie do gênero direito¹¹⁵.

O conceito de direito é, portanto, indissociável do conceito de instituição. Existirá uma instituição sempre onde existir relações sociais de caráter permanente, constituindo uma entidade irreduzível aos seus membros e, conseqüentemente, haverá também um ordenamento jurídico. Se toda organização social tem caráter jurídico, então toda sociedade implica uma ordem jurídica. Assim, para a tese pluralista, se cada organização social corresponde um ordenamento jurídico, então haverá tantas organizações jurídicas quantas ordens sociais existam¹¹⁶.

¹¹⁴ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 36-37.

¹¹⁵ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 297.

¹¹⁶ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 42-43.

Portanto, de acordo com o institucionalismo romaniano, o Estado é um dos ordenamentos jurídicos, ou seja, é uma instituição que não pode ser confundida com o sistema de normas jurídicas. Nesse ponto, esta corrente se afasta do *estatalismo jurídico*, concebido por alguns autores, entre eles KELSEN, que identifica o Estado com o direito (positivo), ou seja, o direito é monopólio do Estado. Para SANTI ROMANO, não há uma conexão necessária entre o Estado e o direito, o que existe é uma correlação entre a idéia de sociedade e a idéia de direito, ou seja, todo ordenamento social é também um ordenamento jurídico¹¹⁷.

A respeito da ordem e segurança em uma instituição, THEOPHILO CAVALCANTI FILHO¹¹⁸ ressalta

“O que sobretudo importa ter em vista, como decorrência lógica das considerações feitas, é que o direito é responsável pela ordem e segurança que se instauram em qualquer agrupamento humano. E isso é exato, não só no que diz respeito às organizações mais limitadas, como em relação às organizações mais amplas, como o Estado”.

Conforme visto, a corrente institucionalista refuta a idéia formalista de que só há direito em uma organização estatal, pois parte da premissa de uma pluralidade de ordenamentos (dos mais simples ao mais complexos) e que onde existir organização social, existirá o direito. Sobre essa multiplicidade de ordenamentos que poderia levar à desordem e à insegurança sob o ponto de vista da sociedade em geral, SANTI ROMANO afirma que existe uma conexão entre os vários ordenamentos e para que haja *relevância jurídica*, um ordenamento deve condicionar a existência, o conteúdo ou eficácia de outro ordenamento¹¹⁹.

A par dos diferentes pontos de vista da doutrina monista, que admite a existência de um só ordenamento jurídico e da teoria pluralista, que afirma a existência de vários ordenamentos jurídicos, MIGUEL REALE, a partir dos estudos de DEL VECCHIO,

¹¹⁷ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 297.

¹¹⁸ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 44.

¹¹⁹ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 45.

identifica uma Terceira Escola, que se baseia na concepção da graduação da positividade jurídica entre os vários ordenamentos jurídicos. Esta escola parte da premissa de que há vários ordenamentos jurídicos possíveis, mas nem todos eles têm o mesmo grau de positividade¹²⁰.

Sobre o ordenamento jurídico estatal, REALE¹²¹ salienta que “dentre todos os ordenamentos jurídicos possíveis, se afirma como o *verdadeiramente positivo*, em virtude de sua *correspondência com a vontade social predominante*”. Não é que para REALE o Estado seja o único ordenamento jurídico que ostente positividade, mas o que diferencia o Estado dos demais ordenamentos é que sua positividade é plena e não depende de qualquer outro ordenamento.

A respeito da relação “Estado-direito”, REALE afirma que enquanto não se constitui o Estado, o direito não adquire plena autonomia, não se diferenciando de forma clara as normas jurídicas das normas religiosas ou éticas. O Estado não cria o direito e tampouco existe exclusivamente para atingir fins jurídicos, mas é no Estado que o direito adquire plena positividade, a validade de suas normas jurídicas existem por si mesmas não dependendo de nenhum outro ordenamento¹²².

Nesse sentido, REALE¹²³ ressalta que

“Ora, parece-nos inegável que foi o Estado que marcou, com o seu aparecimento, a transformação do Direito em Direito *plenamente objetivado*, cuja positividade não depende de nenhum outro ordenamento e tem a garantia da coação incondicionada. É certo dizer que a necessidade dessa conversão constitui uma das *causas finais* da formação do Estado: o Estado não existiria se o Direito não tendesse à objetividade; o Direito Positivo não poderia tornar-se pleno sem o Estado”.

¹²⁰ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 307 e ss.

¹²¹ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 314.

¹²² Sobre o Estado não criar o direito, REALE ressalta que “o *Estado cria formalmente o Direito*, visto como decide, em última instância, sobre a positividade das normas, mas, na realidade, Estado e Direito são termos que se implicam e respectivamente se exigem, segundo o *princípio de complementaridade*, a que já nos referimos”. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 322.

¹²³ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 318.

Se o direito atinge sua máxima positividade no ordenamento jurídico estatal, é certo que a segurança jurídica deverá ser assegurada pelo direito estatal. De acordo com THEOPHILO CAVALCANTI FILHO¹²⁴

“como se vê, o Direito estatal representa o máximo de certeza e de segurança para a coletividade. Constitui uma garantia de orientação e de comportamento, não só no que diz respeito a si mesmo como também aos demais ordenamentos. E assim é porque, como acabamos de ver, há uma graduação de positividade, uma graduação de eficácia, de modo que a norma que, afinal prevalece, é aquela imposta pelo poder estatal”.

5.4. O valor justiça

Conforme visto, não é concebível a existência de uma sociedade sem uma ordem estabelecida e toda organização social coexiste com um ordenamento jurídico, que pode se manifestar da forma mais simples até as formas mais complexas. Diante da diversidade de teorias sobre a relação entre Estado e direito relatada no item anterior, é concebível que o ordenamento estatal se sobreponha aos demais ordenamentos, já que é no Estado que o direito adquire plena positividade para, dentre outras finalidades, proporcionar uma situação maior de ordem e segurança para a coletividade.

O direito constitui, portanto, a garantia de uma ordem social e tal finalidade só é atingida por meio da certeza e da segurança que o direito oferece nas relações constituídas em sociedade. A ordem e a segurança fazem parte da própria natureza do homem, especialmente no convívio em sociedade. O mundo externo é mutável, sofre influências homem que não só encontra-se inserido na natureza como a modifica conforme suas

¹²⁴ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 50.

necessidades e seus desejos. Entretanto, não é só a natureza que sofre alterações, mas as próprias relações humanas são objeto de mudanças.

A complexidade das relações intersubjetivas demanda a certeza dos comportamentos que os sujeitos devem praticar ou omitir perante outros indivíduos, pois sem a certeza das condutas que serão exercidas, não existirá ordem ou segurança. A vida em sociedade necessita de uma ordem capaz de garantir a certeza da atuação dos indivíduos e esse papel é desempenhado pelo direito por meio das normas jurídicas. O direito atua sobre o plano da convivência humana para tipificar fatos e relações, porém não são quaisquer fatos e relações, mas tão-somente aqueles considerados valiosos para a sociedade.

Por ser um objeto cultural, o direito não prescinde do valor justiça, pois a compreensão e a realização da ordem jurídica relaciona-se à idéia do justo. Aliás, o próprio conceito de direito é constantemente confundido com o conceito de justiça, numa tendência ideológica de identificar a idéia do justo com o direito positivo, especialmente nos contextos puramente políticos ou na linguagem comum. Mas, será que a motivação essencial do direito é atingir a justiça? A justiça pode ser classificada como um valor-fim no ordenamento jurídico?

A justiça é um valor, assim como a certeza e a segurança. De acordo com o *princípio de solidariedade axiológica*, todos os valores se implicam pelo menos de forma mediata, ou seja, todos os valores se correlacionam. Entretanto, há valores cuja forma de implicação é imediata, como é o caso da certeza e da segurança. Além desses valores, há outros que também se implicam imediatamente, como é o caso da justiça e da ordem¹²⁵.

Há quem entenda que não existe graduação hierárquica dos valores, já que todos valeriam da mesma forma, porém este trabalho parte da premissa que os valores se organizam de forma hierárquica, ou seja, há valores mais *altos* e mais *baixos*. Ressalte-se que a preferência de um valor em detrimento de outros é relativa, pois é determinada a partir das necessidades histórico-culturais de uma sociedade. Ou seja, a organização dos valores em uma graduação hierárquica não é objetiva nem absoluta, pois o homem e os

¹²⁵ REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 104.

valores fazem parte de um processo cultural, no qual o que é valioso nos dias de hoje pode não ser mais em outro momento histórico. Assim, a ordenação hierárquica dos valores depende também do contexto histórico-cultural tomado como referência.

Desse modo é que a *historicidade* também é da essência do valor. O valor é na verdade o produto de uma construção histórica. Não existe valor sem a referência do homem e como o homem é um ser histórico, inserido no domínio da cultura, sua visão sobre o mundo não é imutável. O homem atribui valor a um determinado objeto mediante suas experiências, sua concepção histórica e é importante destacar ainda que o valor é, portanto, mutável no tempo. Ora, se a história é transitória, os valores também o são.

Conforme visto, o valor justiça complementa o valor ordem, ou seja, esses valores se implicam de forma imediata, não podendo ser reduzidos um ao outro. Se a justiça pode ser pensada de forma objetiva como uma ordem justa, esta não seria possível sem a subjetividade da virtude de justiça¹²⁶.

Diante da pluralidade de perspectivas históricas, a díade “justiça-ordem” pode ocupar a posição de *valor-fim* em relação à díade “certeza-segurança”, que a partir desse ponto de vista, seria um *valor-meio*. Entretanto, a classificação de um valor como valor-fim ou valor-meio não é estática e definitiva, tendo em vista o caráter dialético da realidade histórica, já que não só as relações humanas se modificam, mas também os juízos de valoração. Assim, um valor-meio relativamente a um valor-fim pode ser considerado, em relação a outros valores secundários, um valor-fim.

Além disso, embora todos valores se impliquem no mínimo de forma mediata, é possível destacar dentro de um mesmo sistema de referência de tempo e lugar, valores mais *altos* e mais *baixos*. O juízo de valor que classifica o valor mais alto num dado momento histórico-cultural é subjetivo. No contexto do ordenamento jurídico atual, o valor segurança jurídica é considerado o valor mais alto, o que não implica uma antinomia entre a segurança jurídica e a justiça, ao contrário, pois conforme visto, esses valores se complementam.

¹²⁶ REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 104.

Não se pode compreender a realidade jurídica prescindindo um desses valores, pois a justiça não se estabelece sem uma ordem de segurança e uma das formas de garantia da segurança jurídica é a realização da justiça. Assim, embora sejam valores diversos, não há antinomia ou conflito entre a segurança jurídica e a justiça, pois são valores considerados fundamentais em um Estado Democrático de Direito (a compreensão dos valores depende do momento histórico e do contexto sócio-político).

Embora a idéia de justiça seja muitas vezes confundida com a idéia do direito positivo, a justiça não é o único princípio constitutivo do conceito de direito, pois, como relatado, o conceito de direito é associado também à idéia de segurança jurídica, de ordem e de certeza. Partindo da idéia de que o direito é um conceito cultural e, portanto, uma realidade referida a valores, RADBRUCH salienta que o direito é a realidade cujo sentido é servir à justiça. Ao definir a equidade como a justiça do caso singular, RADBRUCH¹²⁷ salienta que

“a justiça vê o caso singular do ponto de vista da norma geral; a equidade busca no caso singular a sua própria lei que, por fim mas também, precisa se deixar converter em uma lei geral – pois, tal qual a justiça, a equidade é, em última instância, de natureza generalizada”.

A par das associações possíveis à idéia de direito e por ser um objeto cultural, a compreensão e a realização do direito têm referibilidade à idéia do justo, porém o corte epistemológico fixado nesta dissertação é que a motivação fundamental do direito é a segurança jurídica, ou seja, a idéia de justiça complementa a idéia de segurança, porém a justiça é classificada como valor-meio para atingir o valor-fim: a segurança jurídica¹²⁸.

5.5. A concepção de Hans Kelsen sobre a justiça

¹²⁷ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 51.

¹²⁸ REALE salienta que os *valores-meio fundamentais* são meios apenas relativamente ao valor-fim, mas são fins de outros valores secundários. Nesse sentido, este autor considera a paz, a segurança, a liberdade como valores-meio para realização de uma ordem justa. *Fundamentos do direito*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 312-313.

KELSEN classificou a virtude de justiça como um atributo moral do indivíduo. Ao analisar a justiça, assim como estudou o direito positivo a partir de uma teoria pura¹²⁹, KELSEN manteve a premissa de que o discurso científico não se identifica com os juízos de valoração. É o que se pode depreender da sua obra *O problema da justiça*, quando o Mestre de Viena descreve todos os possíveis valores de justiça, sem propor um como preferível aos outros, inclusive, afirma que todo juízo de valor é irracional, pois baseado na fé e não na razão, o que tornaria impossível o seu estudo científico.

Sobre a justiça como julgamento subjetivo de valor, KELSEN afirma que a tendência de identificar o direito com a justiça seria a tendência de justificar uma dada ordem social. Desse modo, dizer que uma ordem social é justa significaria dizer que essa ordem regula a conduta dos homens de modo satisfatório a todos e que todos seriam felizes, ou seja, a justiça seria a felicidade social. Entretanto, não pode existir uma ordem justa nesse sentido, ou seja, uma ordem que proporcione felicidade a todos, nem mesmo é possível conceber uma ordem que garanta a felicidade do maior número possível de indivíduos. Por tais razões é que KELSEN afirma que juízos de valor sobre a justiça são relativos, pois são feitos com base em fatores emocionais, portanto, subjetivos, válidos apenas para o sujeito que julga¹³⁰.

A par da idéia de justiça com base no julgamento subjetivo de valor, a doutrina kelseniana define a noção de “justiça” como um atributo que pode ser afirmado a partir do *indivíduo* ou de sua *conduta social* (conduta em face de outros indivíduos). Assim, o indivíduo pode ter a virtude de ser justo ou injusto e como todas as virtudes, a virtude da justiça é uma qualidade moral (o conceito de justiça se enquadra no conceito de moral). Entretanto, a virtude da justiça atribuída a um indivíduo manifesta-se na sua conduta

¹²⁹ KELSEN adotou uma postura neutra a respeito dos valores na sua *Teoria pura do direito*. Nesta obra, a proposta metodológica de KELSEN era delimitar o direito no que diz respeito ao valor, para apresentar o direito de forma puramente descritiva, já que para este jurista, a função da ciência jurídica é apenas descrever o seu objeto sem qualquer juízo de valor. KELSEN não defende que a teoria pura é a única forma possível de se estudar o direito, ao contrário, ele acredita que o direito pode ser objeto de várias outras ciências, como a Sociologia do direito e a História do direito. Entretanto, sua tentativa de descrever o direito de forma isolada da realidade e dos valores, suscitou várias críticas à sua teoria pura.

¹³⁰ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 9-10.

perante outros indivíduos. Nesse sentido, a conduta praticada pelo indivíduo é justa quando praticada segundo uma norma que prescreve tal conduta e injusta quando contraria a norma¹³¹.

De acordo com KELSEN, nem toda norma moral é uma norma de justiça, pois somente é considerada uma norma de justiça a norma que prescreve um determinado comportamento de um indivíduo perante outro indivíduo, especialmente o tratamento dos indivíduos por parte de um legislador ou juiz. Assim, KELSEN¹³² dá o seguinte exemplo para diferenciar uma norma puramente moral de uma norma de justiça:

“A norma: *não* devemos *suicidar-nos* pode ser norma de uma moral que proíbe tal conduta em razão dos seus maus efeitos sobre a comunidade. Mas esta norma não pode ser uma norma de justiça, pois não prescreve um determinado tratamento de um homem por parte de outro homem. Quer dizer: o suicídio pode ser julgado imoral, mas não injusto”.

Assim, segundo a teoria kelseniana, a justiça é um atributo de uma conduta humana específica, mas não é qualquer conduta, somente aquela que consiste no tratamento dado a outros indivíduos. É possível classificar uma conduta social como justa ou injusta confrontando a conduta e a norma de justiça, ou seja, a conduta, que é um fato pertencente à ordem do *ser* deve ser confrontada com uma norma de justiça, que prescreve um *dever ser*. Desse modo, a conduta terá um valor de justiça positivo quando praticada de acordo com a norma de justiça e terá um valor de justiça negativo quando contrária à norma de justiça¹³³.

Sobre a justiça (ou injustiça) ser uma qualidade de normas, ou seja, existirem normas justas ou injustas, direito positivo bom ou mau, KELSEN ressalta que esta idéia implica a comparação das normas do direito positivo com as normas de justiça: a norma de

¹³¹ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Trad. de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 3-4.

¹³² KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Trad. de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 4.

¹³³ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 42.

direito positivo é considerada justa quando corresponde à norma de justiça, ou seja, quando prescreve o que a norma de justiça estatui e injusta quando não corresponde à norma de justiça, ou seja, quando prescreve o contrário do que a norma de justiça estatui. Por este prisma, a norma de justiça prescreve o conteúdo das normas de direito positivo, ou seja, a norma de justiça se dirige à criação do direito positivo:

“Se a estatuição da norma do direito positivo corresponde à norma de justiça, então o valor jurídico constituído por aquela coincide com o valor de justiça constituído por esta. Diz-se, neste caso, que a norma do direito positivo é justa. Se a estatuição da norma do direito positivo contraria a norma de justiça, valor de justiça e valor jurídico não coincidem; diz-se então que a norma do direito positivo é injusta”.¹³⁴

Embora admita a possibilidade de confronto entre uma norma de direito positivo com uma norma de justiça para verificar se a norma é justa ou injusta, KELSEN afirma que o conceito de justiça não pode ser confundido com o conceito de direito positivo. A norma de justiça estatui como deve ser criado o direito positivo quanto ao conteúdo de suas normas, ou seja, a norma de justiça prescreve, por meio das normas jurídicas, as condutas que devem ser praticadas pelos indivíduos, portanto, a justiça não se confunde com o direito.

A comparação entre uma norma de direito positivo com uma norma de justiça pressupõe que ambas sejam válidas simultaneamente, ou seja, não pode haver contradição entre as normas (há conflito entre normas quando uma prescreve que deve ser praticada a conduta “C” e outra norma prescreve que não deve ser praticada a mesma conduta “-C”). Isto porque KELSEN não admite antinomias entre normas, ou seja, no caso de conflito, apenas uma das normas pode ser considerada válida, já que a validade de uma das normas é inconciliável com a validade da outra¹³⁵.

A questão da validade das normas de direito positivo, ou seja, se as normas devem ser aplicadas e acatadas é analisada por KELSEN com base na relação entre justiça

¹³⁴ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 45.

¹³⁵ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 43.

e direito. Aqui são apresentadas duas teorias diametralmente opostas: a *teoria idealista* e a *teoria positivista* ou *realista*. Para a primeira, um direito positivo só pode ser considerado válido se corresponder às exigências da justiça, ou seja, a validade da norma de justiça é o fundamento de validade do direito positivo (direito válido é direito justo). Já para a corrente positivista ou realista, a validade de um direito positivo não depende da validade de uma norma de justiça, ou seja, o direito vale mesmo que injusto (não corresponde a uma norma de justiça)¹³⁶.

É importante salientar que a teoria positivista não nega a existência da justiça, ao contrário, admite tanto a existência de muitas normas de justiça (inclusive a possibilidade de antinomias entre as normas), quanto à possibilidade de a elaboração de um direito positivo ser determinada por normas de justiça. O que a doutrina positivista não reconhece é a norma de justiça como fundamento de validade de um direito positivo, já que não há prevalência de qualquer dessas normas sobre as demais, pois o único fundamento de validade de uma ordem jurídica positiva é a norma fundamental.

Por este ponto de vista, a doutrina do direito natural é considerada uma doutrina idealista-dualista do direito, pois admite ao lado do direito real (direito positivo), um direito ideal (natural e imutável), identificado com a justiça. Para essa corrente, a natureza (natureza em geral ou natureza do homem em particular) funciona como uma autoridade legiferante, ou seja, quem observa os seus preceitos, age conforme a justiça.

KELSEN, entretanto, critica esse pensamento ao salientar que esta natureza é um conjunto de leis naturais, fatos ligados pelo princípio da causalidade (causa e efeito), ou seja, um *ser*; e da ordem do *ser* não pode ser imanente qualquer *dever ser*¹³⁷. Assim, segundo a teoria kelseniana, só é possível verificar se um fato é justo (conforme as normas) ou injusto (contrário às normas), se confrontar o fato “*ser*” com a norma “*dever ser*”, pois não é possível reconhecer normas nos fatos:

¹³⁶ A teoria idealista do direito tem caráter dualista, pois admite uma ordem transcendente ideal que não é estabelecida pelo homem, mas lhe está supra-ordenada e uma ordem real estabelecida pelo homem (direito positivo). De outro lado, a teoria positivista ou realista é monista, pois reconhece apenas um direito real, posto pelo homem: o direito positivo. KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 99-100.

¹³⁷ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 103-104.

“As normas imutáveis da doutrina do direito natural apenas podem ser as leis naturais. Quando a doutrina do direito natural deduz da natureza normas imutáveis da conduta justa (recta), o que ela faz é transformar regras do ser em normas do dever-ser e produzir, assim, a ilusão de um valor imanente à realidade”.

5.6. Jean-Jacques Rousseau e a segurança

Grande parte dos filósofos políticos descreve uma condição pré-civil ou pré-social do homem conhecido como “estado de natureza”. Não há consenso entre os filósofos sobre em que consiste o estado de natureza, ou seja, quais as características que as pessoas que nele vivem possuem, nem as circunstâncias de vida nesse tipo de estado.

Para ROUSSEAU, o estado de natureza é uma condição pré-social do homem, vivida em um ambiente de natureza primitiva, no qual os homens são dependentes para o alimento, abrigo e segurança. O homem no estado natural é chamado por ROUSSEAU de “bom selvagem”, pois nesse estado primitivo, o homem não é agressivo e combativo, mas temeroso e pacífico e até certo ponto, assemelha-se aos animais, já que vive segundo impulsos sem propósitos conscientes¹³⁸.

De acordo com as interpretações do pensamento de ROUSSEAU, o homem nasce predisposto à virtude, naturalmente inclinado para tratar com afetuosidade todos aqueles com quem se relaciona. O estado de natureza idealizado por ROUSSEAU é um estado em que o homem vive feliz e em segurança, não há necessidade de sociedade, pois o social não é da essência da natureza. Assim, a passagem do estado natural à sociedade é meramente contingente, ou seja, é uma causalidade puramente externa.

¹³⁸ ROUSSEAU afirma que mesmo em sua condição natural, o homem possui faculdades que o difere dos animais: o livre-arbítrio e a faculdade de aperfeiçoamento pessoal, que ele chama de “perfectibilidade”. DENT. N.J.H. *Dicionário Rousseau*. Trad. de Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996, p.180.

Os sentimentos malignos, como agressividade, rancor e inveja só se instalam porque outras pessoas destroem a integridade natural do homem, ou seja, o homem é naturalmente bom, mas quando passa do estado natural para a vivência em sociedade, desaparecem os atributos do “bom selvagem”. Nesse sentido, a sociedade corrompe o homem, mas nem toda sociedade é considerada corrupta, apenas aqueles tipos de sociedade em que há a opressão da maioria em proveito de uma minoria privilegiada¹³⁹.

Na obra *O contrato social*, ROUSSEAU aborda a criação de um corpo moral e coletivo que pode ser chamado de cidade ou república, onde cada membro é um cidadão, enquanto participe da autoridade soberana e também um súdito, enquanto submetido às leis do Estado, ou seja, o corpo soberano, considerado autoridade suprema é formado pelos particulares que o compõem. O Estado é, portanto, a forma de associação que resulta do consentimento de todos os membros.

Interpretando ROUSSEAU, THOMAS GILES¹⁴⁰ salienta que “no Estado, o homem perde a liberdade natural, com direito ilimitado a tudo, para adquirir o título de proprietário de tudo o que possui. Só a vontade geral pode se equiparar às forças do Estado, pois sua finalidade é o bem comum”.

ROUSSEAU admite que embora os indivíduos tenham interesses privados ou particulares, todo contrato seria vazio se eles não fossem compelidos a obedecer a vontade geral dos cidadãos como soberanos. Nesse sentido, VERGES e HUISMAN¹⁴¹ salientam que

“Todavia, o pacto social não tem por fim conciliar todos os interesses egoístas, mas antes deprender (o que é possível com a maioria das vezes, nos debates do povo reunido) uma vontade geral. Esta última faz abstração dos interesses divergentes e das paixões de cada um para só cuidar do bem comum”.

¹³⁹ JAPIASSÚ, Hilton. MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996, p. 238.

¹⁴⁰ GILES, Thomas Ransom. *Dicionário de filosofia: termos e filósofos*. São Paulo: EPU, 1993, p. 242.

¹⁴¹ VERGES, André; HUISMAN Denis. *História dos filósofos*. Trad. de Lélia de Almeida Gonzalez. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1988, p. 230.

Mesmo no melhor Estado, ROUSSEAU admite que pode haver diferenças de propriedade e riqueza, mas tais diferenças não podem ser tão grandes a ponto de fazer com que uma pessoa fique dependente da vontade de outra pessoa para sua sobrevivência e segurança. Para este filósofo, a segurança dos membros e de seus bens é tarefa do Estado, que existe como função delegada, com base na aprovação de todos os membros. Isto significa que nem todos os membros são governantes, mas essas posições são estabelecidas sempre mediante a autorização de todos¹⁴².

A noção de vontade geral¹⁴³ exerce papel fundamental na explicação de ROUSSEAU sobre a origem da lei justa e eficaz no Estado “ideal” descrito na obra *O contrato social*. Uma das várias interpretações sobre a noção de vontade geral é que esta vontade, como vontade do corpo soberano, representa a vontade de todos os membros do Estado. Assim, o soberano tem uma vontade e as leis são manifestações dessa vontade, porém as leis só são legítimas quando a vontade soberana é a vontade geral. Como a lei parte de todos, então se aplica a todos.

O problema surge quando uma pessoa ou um grupo sente que pode tirar *mais* proveito de leis discriminadoras do que se submeter às exigências da vontade geral que favorece a todos, ou seja, colocar a vontade particular (considerada como a vontade que a pessoa quer só para si, independentemente dos interesses alheios) acima do interesse comum.

Segundo ROUSSEAU, a vantagem adquirida quando a vontade particular de uma pessoa ou um grupo se sobrepõe aos interesses da vontade geral é uma vantagem ilusória, pois tal comportamento resultará em insegurança, gerando conflitos e agressões, já que as pessoas desfavorecidas revidarão (em sociedade, o indivíduo não é mais considerado um “bom selvagem”). De acordo com ROUSSEAU, apenas quando os

¹⁴² DENT, N.J.H. *Dicionário Rousseau*. Trad. de Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996, p. 143.

¹⁴³ Além da vontade individual, ROUSSEAU distingue dois tipos de vontade coletiva: a *volonté de tous* (vontade de todos) que é o cume das vontades individuais e quase nunca é unânime e a *volonté générale* (vontade geral) que é a vontade da maioria, ou seja, a vontade do Estado e é a que importa politicamente. MARÍAS, Julián. *História da filosofia*. 3. ed. Porto: Sousa e Almeida, p. 265.

indivíduos são obrigados a obedecer à vontade geral é que a justiça pode ser feita a cada um e a todos ao mesmo tempo¹⁴⁴.

5.7. Segurança segundo Thomas Hobbes

Tanto ROUSSEAU quanto HOBBS distinguem dois momentos na história da humanidade: o estado natural e o estado político. No estado natural, segundo HOBBS, cada indivíduo tem tanto de direito quanto de força e todos só pensam na própria conservação e nos próprios interesses. A igualdade entre os homens faz com que todos tenham os mesmos desejos e quando não conseguem, atacam uns aos outros, reinando no estado natural, a insegurança, a desconfiança e o ódio.

Assim como ROUSSEAU, HOBBS afirma que o homem não é sociável por natureza e só o será por acidente. Entretanto, esses filósofos discordam quanto às circunstâncias vividas em um “estado natural”. Para HOBBS, o homem no estado natural procura ultrapassar todos os seus semelhantes, ou seja, ele não busca apenas satisfazer suas necessidades naturais, mas procura também satisfazer sua vaidade.

Sobre o estado natural de HOBBS, JULIÁN MARÍAS¹⁴⁵ ressalta que

“O homem é dotado de um poder do qual dispõe a seu arbítrio; tem certas paixões e desejos que o levam a procurar coisas e querer tirá-las aos demais. Como todos conhecem esta atitude, desconfiam uns dos outros; o estado natural é o ataque. Mas o homem dá-se conta de que esta situação de insegurança é insustentável”.

Assim, diferentemente do “estado natural” concebido por ROUSSEAU, no qual o homem é naturalmente bom e vive em harmonia com o meio e com outros indivíduos, no

¹⁴⁴ DENT, N.J.H. *Dicionário Rousseau*. Trad. de Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996, p. 218.

¹⁴⁵ MARÍAS, Julián. *História da filosofia*. 3. ed. Porto: Sousa e Almeida, p. 250-251.

estado natural de HOBBS o homem é egoísta e cruel. Sobre as posições opostas de HOBBS e ROUSSEAU a respeito das características de um estado natural, THEOPHILO CAVALCANTI FILHO¹⁴⁶ salienta

“Daí deflui que, enquanto para um o homem é naturalmente egoísta, preocupado tão só com a sua própria segurança e convencido, em virtude das suas paixões instintivas, de que essa segurança somente é alcançada através da eliminação de igual segurança conquistada pelos demais – para o outro o homem é naturalmente bom e o ambiente social é que o perverte”.

O desprezo é o maior sofrimento que um indivíduo pode sentir no estado natural de HOBBS, a ponto de o sujeito desprezado procurar vingar-se, seja com a morte ou a sujeição daquele que o desprezou. As expressões *homo homini lupus* (o homem é o lobo do homem) e *bellum omnium contra omnes* (guerra de todos contra todos) foram utilizadas por HOBBS para descrever as circunstâncias vividas pelos homens no estado primitivo¹⁴⁷.

No estado natural, prevalece a insegurança e a angústia, pois ninguém está protegido, nem mesmo os considerados fisicamente mais fortes, pois até os mais fracos podem vencê-los quando aliados a outros indivíduos. É justamente a insegurança e o medo de ser morto ou escravizado por outrem, que obriga os homens a instituírem um estado político, ou seja, a necessidade de um estado social surge para estabelecer a segurança e a paz no convívio social.

Assim para obter segurança, os homens abdicam de seus direitos absolutos sobre as coisas e pessoas em prol de um soberano, que se torna o senhor absoluto dos direitos de seus súditos. No estado social, o monopólio do poder é concentrado no Estado soberano e este poder é ilimitado. A este Estado totalitário, HOBBS chamou de *Leviatã*, em referência à grande besta bíblica que é cruel e invencível e que devora os indivíduos.

¹⁴⁶ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 66.

¹⁴⁷ VERGES, André; HUISMAN Denis. *História dos filósofos*. Trad. de Lélia de Almeida Gonzalez. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1988, p. 217.

5.8. Algumas considerações sobre a segurança a partir das teorias de Rousseau e Hobbes

Embora ROUSSEAU e HOBBS tenham partido de idéias diversas a respeito do homem e do estado de natureza, ambos chegam a conclusões que se aproximam, pelo menos em relação à instituição de um estado civil. ROUSSEAU e HOBBS consideram que o governo resulta do contrato social, mas não é parte do contrato, pois o contrato é feito somente entre os particulares. Em relação à segurança, esses filósofos acreditam que a segurança dos indivíduos é uma tarefa a ser prestada pelo estado civil, constituído a partir da vontade geral e detentor de direitos absolutos.

A busca pela segurança por meio da instituição de um estado civil é evidente nas interpretações do pensamento de HOBBS, que considera o homem no estado natural como um ser egoísta, que procura satisfazer seus próprios desejos, nem que isso implique a submissão ou morte de outro homem. O estado de insegurança num certo momento torna-se insustentável e a instituição de um estado civil surge justamente da necessidade de implantar a segurança de cada um.

Entretanto, o estado civil deve ter autoridade ilimitada para ser possível evitar a guerra declarada entre todos no estado de natureza. Somente com uma autoridade absoluta seria possível controlar as paixões e a insegurança do homem no estado primitivo. A instituição de um estado civil em substituição ao estado de natureza tem como justificativa a implantação da ordem e da segurança.

Já em ROUSSEAU, conforme visto, as premissas são diferentes no estado pré-social. Nesse estado, o homem vive isolado e despreocupado, pois não há competição ou guerra. Ademais, a sociabilidade não decorre da natureza do homem, mas de circunstâncias fortuitas. Com a instituição da sociedade, o homem perde a liberdade e no lugar da paz instala-se a disputa entre os indivíduos. Face à situação de guerra e insegurança, o homem logo percebe que precisa encontrar uma forma de estabelecer a segurança.

Diante disso, através do contrato social, os homens transferem todos os seus direitos de forma absoluta para constituir um estado civil. Com o estado civil e a transferência dos seus direitos, o homem perde sua liberdade natural gozada no estado de natureza, mas de outro lado, a anarquia é substituída pela ordem e pela segurança.

ROUSSEAU e HOBBS são considerados contratualistas, já que afirmam que a instituição do poder por meio de um contrato social proporciona um ambiente de ordem e segurança, valores fundamentais para a vida em comunidade. A busca pela segurança e pela ordem através da formação de um estado civil é muito clara na visão de HOBBS, aliás, essa idéia está presente em todos aqueles que seguem a vertente contratualista, seja de forma mais ou menos explícita.

O pensamento contratualista parte da origem da sociedade e considera a ordem e a segurança estabelecidas nas relações intersubjetivas como valores essenciais para qualquer forma de convívio social. Assim, por mais que existam divergências entre os seguidores dessa corrente, certo é que para todos, a díade “ordem-segurança” é o pressuposto da existência dos direitos fundamentais dos indivíduos em sociedade, ou seja, sem ordem e segurança, não é possível pensar na conservação da vida, da liberdade e da propriedade sobre os bens.

Entretanto, para alcançar a tão almejada segurança, o homem tenha transitado de um *status naturae* para um *status civilis* mediante um contrato em que cada indivíduo transfere os seus direitos para o Estado, se esse Estado possui poderes ilimitados a ponto de ser comparado ao monstro Leviatã, como pensava HOBBS, não se pode pensar em segurança. Se a insegurança decorria da liberdade que os homens tinham para escravizar e matar uns aos outros, com a instituição do estado civil concebido por HOBBS, tal panorama não se altera.

É verdade que agora, além dos homens, há também a presença de um Estado soberano, mas como esse Estado representa a totalidade dos direitos que foram transferidos pelos indivíduos, já que todos aderiram ao contrato, pode-se dizer que os homens (na forma do Estado-Leviatã) continuam a escravizar e matar seus semelhantes sem quaisquer

limites. Assim, se o Estado não tem limites de poder, impera a incerteza da prática de seus atos. Sem certeza, não há segurança, nem jurídica, nem de espécie alguma.

5.9. Uma abordagem filosófica sobre a certeza e a verdade

O termo “certeza” tem dois significados fundamentais: i) segurança subjetiva da verdade de um conhecimento e ii) garantia que um conhecimento oferece da sua verdade. Esses significados não são excludentes entre si, mas complementares¹⁴⁸.

A certeza como *segurança subjetiva da verdade de um conhecimento* é uma noção subjetiva da certeza, pois depende da vontade de crer ou não crer em algo, que não é passível ou não necessita de prova. A certeza subjetiva adquire destaque nas religiões, ou seja, a possibilidade da segurança subjetiva do saber não garantida por um critério objetivo da verdade. A possibilidade da segurança subjetiva reforça o reconhecimento da outra possibilidade, a de garantia objetiva. A certeza como *garantia objetiva de um conhecimento* é aquela em que alguém está certo a respeito de algo, com base na evidência objetiva.

TOMÁS DE AQUINO distingue a certeza a partir de dois enfoques: *causa* e *objeto*. A certeza considerada a partir do aspecto da causa considera a fé mais certa do que a sabedoria, do que a ciência e do que o intelecto, pois se baseia na verdade divina, que proporciona o máximo de certeza, enquanto a sabedoria, a ciência e o intelecto se fundamentam na razão humana. Assim, haverá mais certeza quando fundamentada na fé e menos certeza quando baseada na razão humana¹⁴⁹.

Já a certeza considerada a partir do objeto, o objeto que mais se adapta ao intelecto humano é mais certo e é menos certa a fé. Isto significa que a idéia de certeza

¹⁴⁸ No inglês é usado o termo *certitude* para se referir ao primeiro significado e *certainty* para o segundo. No português há apenas o termo *certeza*. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 150.

¹⁴⁹ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Ivone Castilho Benedetti. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 150.

pelo objeto é contrária à certeza considerada na sua causa, pois se a inteligência humana é capaz de conhecer todas as coisas, então conhecer pelo objeto é mais certo e pela fé é menos certo. Em síntese: a certeza considerada na sua causa é a certeza subjetiva, ou seja, a segurança subjetiva da verdade da crença, enquanto a certeza considerada sob o aspecto do objeto é a certeza objetiva que é mais razão do que vontade.

A certeza foi identificada com a verdade por DESCARTES, cuja identidade é manifestada pela afirmação: “só aceitar por verdadeiro o que se reconhece evidentemente como tal”. Já LOCKE distinguia *certeza da verdade* e *certeza do conhecimento*: a certeza da verdade existe quando as palavras são ligadas de modo que representem a concordância ou discordância das idéias que exprimem e a certeza do conhecimento que procura a concordância ou discordância na proposição que a exprime¹⁵⁰.

Não é objeto deste trabalho aprofundar o estudo sobre a verdade, mas considerando que a verdade pode ser identificada com a certeza e a certeza, por sua vez, é uma das associações de idéia de segurança, então vale citar alguns conceitos fundamentais de verdade, como será visto a seguir.

O conceito de verdade por *correspondência* é o mais difundido e mais antigo. Foi explicitamente definido por PLATÃO como “verdadeiro é o discurso que diz as coisas como são; falso é aquele que as diz como não são”. Entre os estóicos e epicuristas o critério de verdade não é o mesmo, mas concordam quando à definição de verdade: a verdade é a correspondência entre o conhecimento e a coisa¹⁵¹.

Sobre a verdade por correspondência, FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁵² salienta que “classicamente, define-se a verdade como a adequação de determinada sentença à realidade, exigindo-se identidade entre a proposição afirmativa ou negativa de algo e a realidade por ela referida. É o que sustentam os adeptos da teoria da *verdade por correspondência*”.

¹⁵⁰ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 150.

¹⁵¹ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1184.

¹⁵² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 11.

A verdade por *coerência* é aquela que admite que aquilo que é contraditório não pode ser real, ou seja, a verdade é a coerência perfeita. Entretanto, a coerência não deve ser entendida como a simples ausência de contradição; mas abolição de qualquer multiplicidade que não possa ser compreendida pelo pensamento humano¹⁵³.

A verdade por *consenso* é a verdade estabelecida pelos indivíduos de uma sociedade, em um determinado momento histórico, a respeito do enunciado de maior credibilidade. É verdadeiro, portanto, o enunciado que for aceito pela sociedade como o de maior credibilidade, não havendo relação alguma entre os enunciados lingüísticos e a realidade sensível. Sobre a verdade por consenso, FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁵⁴ ressalta que

“Não obstante argumentos no sentido de que a adoção dessa corrente filosófica acarretaria grande insegurança por transformar a convicção comunitária da verdade em critério de certeza, entendemos que, sendo visto o consenso, base para identificação da verdade, como algo constituído pelo sistema em que se insere, essa teoria é perfeitamente aplicável. Isso porque o próprio sistema estabelece o que é consenso, como e quando se opera, eliminando instabilidades na determinação da verdade consensual”.

A verdade como *revelação* ou *manifestação* se apresenta sob duas formas: uma empirista e outra metafísica ou teológica. A primeira considera a verdade como aquilo que se revela imediatamente ao homem, como a sensação ou intuição; já a forma metafísica admite que a verdade se revela em modos de conhecimento excepcionais, por meio dos quais se torna evidente a essência das coisas, seu ser ou o seu princípio (Deus).

¹⁵³ Nesse sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ ressalta que “essa teoria exige, outrossim, que, além da inexistência de contradição, as proposições aceitas como verdadeiras possam ser deduzidas umas das outras. A verdade do enunciado é identificada pela coerência interna do discurso, pela observância à lei lógica da não-contradição das proposições entre si: a verdade não se estabelece entre o enunciado e o mundo da experiência, mas decorre da coerência de determinado juízo com um sistema de crenças ou verdades anteriormente estabelecidas”. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 13.

¹⁵⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 14.

5.10. Segurança e certeza

A certeza é uma das várias associações de idéia do termo “segurança”. As possibilidades de associações não implicam obrigatoriamente sinônimos do vocábulo, mas conexões recíprocas entre termos. A construção de uma idéia pode ser feita por meio de associações e, nesse sentido, a definição dos objetos por si só já proporciona segurança ao espírito.

A partir do contexto jurídico, a certeza pode significar a possibilidade de previsão da regulação da conduta pelos destinatários da norma. BARROS CARVALHO¹⁵⁵ salienta que a certeza como sobreprincípio estará sempre presente onde existir um sistema de direito positivo:

“eis outro sobreprincípio, mas de feição independente, pois querendo ou não querendo o legislador, havendo ou não havendo justiça, segurança ou qualquer valor jurídico que se colha para a experiência, as normas do sistema hão de consagrá-lo, para poder aspirar ao sentido deôntico”.

Ou seja, a certeza representa não só a garantia de previsibilidade da regulação da conduta, mas é também o fundamento do *dever ser*. Isto significa que no campo do direito não existem juízos de probabilidade, mas a certeza no conflito das condutas interpessoais. Assim é que, por exemplo, um juiz está impedido de solucionar um conflito com base em juízos de probabilidade, utilizando o modal “possível”. Ao emitir uma norma individual e concreta, o juiz deverá expressar sua decisão por meio de um dos modais deônticos (permitido, proibido ou obrigatório) em observância à certeza jurídica.

A segurança e a certeza não se confundem, mas são valores que se implicam *imediatamente*, ou seja, quanto mais o direito se torna certo, mais segurança é proporcionada à sociedade. Entretanto, a análise desses valores não pode ser feita apartada da história, ou seja, é preciso considerar o dado histórico para compreender a objetivação

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 61. São Paulo: Malheiros, p. 85.

do valor segurança jurídica nos fatos passados, presentes e até mesmo ser possível fazer um diagnóstico do futuro (os valores devem ser compreendidos a partir do processo histórico-cultural vivenciado pelo homem).

Segurança e certeza são indissociáveis no contexto do ordenamento jurídico, pois quanto mais o direito se torna certo, mais gera condições de segurança a quem está submetido às suas regras. Todavia, a certeza definitiva que não acompanha o processo histórico para disciplinar as relações intersubjetivas e solucionar os conflitos decorrentes dessas relações implica insegurança. Isto significa que a díade “certeza-segurança” deve ser sempre considerada dentro do contexto histórico, pois a certeza absoluta que é imutável às evoluções sociais é motivo de insegurança.

Nesse sentido, MIGUEL REALE¹⁵⁶ salienta que

“chegaria mesmo a dizer que uma segurança absolutamente certa é uma razão de insegurança, visto ser tão conatural ao homem – único ente dotado de liberdade e de poder de síntese, - o impulso para a mudança e a perfectibilidade, o que Camus, sob outro ângulo, denomina *espírito de revolta*”.

Por tal motivo é que as alterações jurisprudenciais acerca de uma mesma matéria nem sempre configuram insegurança jurídica, mas ao contrário. A mudança de posicionamento dos tribunais pode indicar a objetivação do valor segurança jurídica quando considerado o fator tempo, ou seja, quando o momento histórico vivido é tomado como critério para o julgamento do caso concreto: o que era considerado como segurança jurídica no passado pode não ser mais no presente.

Segundo FERRAZ JR.¹⁵⁷, a certeza é um elemento primordial para obtenção da segurança jurídica e por “certeza” deve-se entender “a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações”.

¹⁵⁶ REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 104.

¹⁵⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”. *Revista de Direito Tributário ns. 17-18*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 51.

É importante ressaltar que além da historicidade, a díade “certeza-segurança” relaciona-se também com a díade “justiça-ordem”. A depender da perspectiva, a certeza-segurança se apresenta como valor-meio para alcançar o valor-fim “justiça-ordem” (há valores que são considerados como meios para atingir outros valores, chamados de valores-fim). Assim, a díade certeza-segurança pode ser considerada valor-fim a partir de outros enfoques. Se o binômio é um valor-meio ou um valor-fim, tudo depende do corte epistemológico estabelecido. Neste trabalho, a segurança jurídica representa o valor-fim do ordenamento jurídico brasileiro.

5.11. Segurança e igualdade

Além das associações até então relatadas, é possível associar também a idéia de segurança jurídica à idéia de igualdade. A igualdade aparece juntamente com a segurança como valores supremos no preâmbulo constitucional. O pressuposto básico de sua aplicação é que todos devem ser tratados igualmente, ou seja, a lei vale para todos de forma igual. Entretanto, a questão da isonomia não é tão simples assim, pois embora a generalidade das normas abstratas alcance todos os seus destinatários, nem todas as pessoas são iguais.

Em um primeiro momento, pode-se dizer que a segurança jurídica pressupõe uma condição de tratamento isonômico, já que todos estão submetidos às regras do ordenamento jurídico na medida em que a previsão de um determinado comportamento e seus efeitos jurídicos (certeza) devem valer para todos de forma igual. Assim, a igualdade, como atributo da segurança, não se refere ao conteúdo da norma jurídica, mas ao destinatário da norma.

Em síntese, a igualdade consiste na idéia de que o igual deve ser tratado de forma igual e o diferente de modo proporcionalmente diferente. O problema é que o princípio da igualdade não define a noção de igual ou diferente, ou quem são os iguais e os

desiguais para que o tratamento seja feito de forma igual ou proporcionalmente diferente. A situação fica ainda mais complexa porque não existem pessoas absolutamente iguais, já que a igualdade é uma abstração da diferença, ou seja, o que existe é a igualdade por referência a um termo de comparação. A igualdade deve ser entendida, portanto, como uma analogia, como um termo de comparação.

O caráter geral de uma norma prescreve que se ocorrer um determinado fato, deve ser uma dada consequência em virtude do princípio da imputação. No plano geral e abstrato, os sujeitos da relação jurídica são indeterminados, ou pelo menos, determináveis, o que equivale dizer que a norma geral e abstrata vale para todos aqueles que preencham as classes com as notas que os sujeitos precisam ter para serem considerados como sujeitos da relação jurídica. A questão que se coloca é a seguinte: a norma que prevê um acontecimento futuro, bem como os seus efeitos jurídicos, deve ser aplicada a todos aqueles que pratiquem o comportamento previsto hipoteticamente, independentemente das desigualdades eventualmente existentes entre os seus destinatários?

É preciso ressaltar que apenas os iguais devem ser tratados igualmente e como não há apenas indivíduos iguais, mas há também os desiguais, os que assim são, devem ser tratados de forma desigual. Isto significa que as desigualdades relativas a certas qualidades que influenciam a aplicação do direito ao caso concreto devem ser consideradas, mas aquelas desigualdades que não têm implicação alguma não devem ser levadas em conta.

Realmente, nem toda desigualdade entre dois ou mais sujeitos deve ser considerada relevante juridicamente. Para se estabelecer quem são os “iguais” e os “desiguais” é preciso considerar certas qualidades e desconsiderar certas desigualdades que são irrelevantes. Nesse sentido, BANDEIRA DE MELLO¹⁵⁸ ressalta que

“como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras – sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”.

¹⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 11.

Assim, considerando a igualdade como condição para a segurança jurídica, é plenamente possível que uma norma geral e abstrata seja aplicada a um ou mais casos, mas não a todos àqueles que praticaram o comportamento previsto na sua hipótese de incidência, em razão das desigualdades existentes entre os sujeitos de direito. As normas gerais e abstratas discriminam situações, porém devem ser respeitados os limites para a função legal de discriminar, pois há elementos ou traços de pessoas ou situações que não podem ser suscetíveis por essas normas como critérios de diferenciação, sob pena de violação à igualdade.

Desse modo, há critérios que não podem ser usados para desequiparar pessoas ou situações. A própria Constituição Federal, no seu artigo 5º, *caput* sinaliza nesse sentido, quando estabelece que as pessoas não podem ser desequiparadas em razão da raça, do sexo, da convicção religiosa ou política. Isto equivale a dizer que os legisladores não podem eleger livremente os critérios de discriminação entre as pessoas ao emitirem normas gerais e abstratas, devendo respeitar certos limites de discriminação em prol da isonomia e da segurança jurídica.

Ressalte-se, entretanto, que cada caso deve ser analisado isoladamente. Por exemplo, pode prevalecer como plenamente válido o discrimen em razão da raça no caso hipotético de um concurso para seleção de candidatas a exercícios físicos, controlados por órgãos de pesquisa, que sirvam de base ao estudo e medição da especialidade esportiva mais adaptada às pessoas de raça negra. É evidente que o foco da pesquisa refere-se às pessoas de raça negra exclusivamente, de modo que as pessoas de outras raças não poderão participar do concurso. Nesse caso, é evidente que o fator de desequiparação é válido (mesmo que seja em razão da raça) e não viola a isonomia ou a segurança jurídica.

O exemplo citado ajuda a esclarecer o fato de que as hipóteses referidas no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal não são suscetíveis de desequiparação quando consideradas isoladamente. Nesse sentido, BANDEIRA DE MELLO¹⁵⁹ salienta a necessidade de conjunção de três critérios para a realização do valor igualdade no ordenamento jurídico:

¹⁵⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 21-22.

“tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional”.

Ademais, é importante ressaltar que a lei não pode eleger critérios de discriminação que sejam contraditórios aos valores proclamados pelo sistema de direito positivo, pois deve haver uma correlação entre os valores e as normas gerais e abstratas, ou individuais e concretas, emitidas pelos sujeitos competentes. Para a realização da isonomia e a objetivação da segurança jurídica, a eleição dos critérios de *discrimen* deve ser feita com base nos demais valores propugnados pelo ordenamento jurídico.

Para KELSEN, a igualdade *perante* a lei (norma geral e abstrata) pode existir mesmo quando não há qualquer igualdade *na* lei, ou seja, quando a lei não prescreve qualquer tratamento igualitário. A igualdade perante a lei significa a aplicação da lei qualquer que seja o seu conteúdo, mesmo que esta prescreva um tratamento desigual entre as pessoas. Consiste, portanto, na emissão de uma norma individual e concreta pelo aplicador do direito que corresponde a uma norma geral e abstrata. É o caso, por exemplo, do juiz que, diante de uma lei que prescreve que somente os homens têm direito ao voto, decide com base nesta lei que um homem tem direito ao voto, mas que uma mulher não tem. De outro lado, representaria violação à igualdade perante a lei se o juiz decidisse que um homem branco tem direito ao voto, mas um homem negro não, pois o que a lei estabelece é a desigualdade de sexo e não de raça. É uma questão puramente lógica de subsunção do fato à norma e não uma questão de justiça¹⁶⁰.

Aproximando-se da teoria kelseniana da igualdade *perante* a lei e igualdade *na* lei, RADBRUCH faz semelhante classificação, porém utiliza a justiça para afirmar que

¹⁶⁰ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 91-92.

este valor pode ser visto a partir de dois pontos de vista: como a aplicação ou a obediência à lei, ou seja, o justo é aplicar o que a norma geral e abstrata prescreve (a esta espécie de justiça, RADBRUCH prefere chamar de justicidade), ou a própria lei, ou seja, a justiça está no conteúdo da norma geral e abstrata¹⁶¹. Este filósofo salienta ainda que a justiça pode significar igualdade e que a própria igualdade pode ter mais de um significado:

“Por um lado, segundo o seu objeto, pode referir-se a bens ou a homens: justo é o salário que corresponde ao valor do trabalho, mas também a pena que atinge igualmente tanto um quanto o outro. Por outro lado, segundo a sua medida, pode ser igualdade absoluta ou relativa: o salário igual para vários, mas a pena de vários na proporção de sua culpa”.¹⁶²

Tanto KELSEN como RADBRUCH partem da premissa segundo a qual a justiça e a igualdade são valores correlatos e que tais valores podem ser medidos a partir de dois pontos de vista de uma norma geral e abstrata: a lei em si pode representar por si mesma o tratamento igualitário entre as pessoas e dessa forma a justiça será aplicada, ou os valores da justiça e da igualdade são realizados sempre que o juiz aplica o direito nos limites prescritos pela lei.

Entretanto, nem sempre a aplicação isolada de um desses pontos de vista garantem a objetivação do binômio “justiça-igualdade” com vistas a realizar a segurança jurídica. Isto porque afirmar que uma norma geral e abstrata é justa ou garante a igualdade quando o juiz aplica fielmente os limites prescritos na lei, ou até mesmo que uma norma geral e abstrata é justa ou garante a igualdade em si mesma, em ambas as hipóteses, não são levadas em conta as peculiaridades de cada caso, o que pode representar insegurança no ordenamento.

Interpretando a concepção de ARISTÓTELES sobre a justiça, LÓPEZ DE OÑATE salienta que a filosofia aristotélica identifica o conteúdo da justiça com o da igualdade: a justiça como virtude do legislador é a justiça *distributiva*, que consiste em dar

¹⁶¹ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 48.

¹⁶² RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 49.

a cada um o que lhe corresponde e a justiça *corretiva* é aquela que se traduz como a virtude do juiz, que se articula como justiça comutativa (direitos e obrigações estipulados contratualmente) e justiça retributiva (para a falta, uma pena, para o merecimento, uma recompensa)¹⁶³.

Nesse sentido, pode-se dizer que a justiça distributiva não determina quem são os “iguais”, mas apenas aponta de forma abstrata e geral as pessoas que podem sofrer a incidência da norma. A igualdade entre duas ou mais pessoas será determinada quando for aplicada a justiça corretiva, ou seja, quando o juiz examinar os aspectos de igualdade e desigualdade dos indivíduos envolvidos no caso concreto.

Com efeito, para se falar em segurança jurídica não basta simplesmente a idéia de certeza, ou seja, do conhecimento prévio de que a prática de determinada conduta produzirá um dado efeito jurídico. É preciso também a noção de igualdade, ou seja, de que o surgimento dos efeitos jurídicos deverá ocorrer conforme os aspectos de desigualdade relevantes para a aplicação do direito. Assim, para a realização da segurança jurídica, as pessoas devem sofrer a incidência da norma geral e abstrata segundo os princípios da igualdade e da justiça.

5.12. Segurança e justiça

Diante do exposto, o direito como ordenação da vida em comum, relaciona-se com pelo menos cinco elementos essenciais correlatos entre si: ordem, certeza, igualdade, justiça e segurança. Segundo RADBRUCH, a idéia de direito contém três faces: a idéia de justiça (igualdade), de segurança jurídica e de adequação (fim). Desses três elementos, somente a idéia de fim é relativista, enquanto as idéias de justiça e de segurança jurídica se sobrepõem às antinomias existentes entre as concepções de direito e Estado¹⁶⁴.

¹⁶³ OÑATE, Flavio Lopez de. *Filosofia del derecho*. Trad. de Alberto S. Bianchi. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961, p. 193.

¹⁶⁴ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 107 e ss.

RADBRUCH salienta ainda que a idéia de segurança jurídica exige a positividade do direito, ou seja, é preciso antes de tudo que exista uma ordem jurídica na qual seja estabelecido o que é jurídico e que existam condições de se fazer cumprir aquilo que foi estatuído, antes mesmo de se discutir a justiça ou a finalidade da ordem jurídica. Não que esses elementos não sejam relevantes para definir a idéia de direito, mas são considerados secundários quando comparados à necessidade de uma ordem jurídica. Nesse sentido, RADBRUCH¹⁶⁵ salienta que

“*Que se coloque um fim à disputa entre as opiniões jurídicas é muito mais importante que colocar-lhe um termo justo e adequado a um fim; a existência de uma ordem jurídica é muito mais importante que a sua justiça e utilidade; estas são as tarefas secundárias do Direito, e a primeira, consentida por todos igualmente, é a segurança jurídica, quer dizer, a ordem, a paz*”.

A segurança jurídica e a justiça têm validade universal, de modo que a positividade do direito (como expressão da segurança jurídica) é considerada como um pressuposto de sua justiça: tanto o ser positivo é parte do conceito do direito justo quanto o ser justo é função do direito positivo. A segurança jurídica é por si mesma uma forma de realização da justiça, entretanto, podem ocorrer “conflitos” entre esses valores, como é o caso de decisões judiciais que embora possuam conteúdo injusto prevalecem para o fim de assegurar a segurança jurídica no ordenamento.

O conflito que pode vir a existir entre a segurança jurídica e a justiça serve para demonstrar que são valores distintos, com funções diversas dentro do ordenamento jurídico, porém são elementos correlatos para a definição da idéia de direito positivo. Aliás, a segurança despida totalmente da idéia do justo resulta numa ordem cuja organização é arbitrária e discricionária, conforme pode ser identificado no Estado Leviatã de HOBBS.

A positividade do direito pressupõe uma força de validade e obrigatoriedade das suas normas jurídicas, o que quer dizer que certas condutas devem ser praticadas de

¹⁶⁵ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 109.

determinada maneira, ensejando conseqüências também previamente estatuídas. A segurança jurídica exige a positividade do direito, ou seja, a força que as normas jurídicas têm para serem cumpridas pelos seus destinatários, porém a idéia de segurança jurídica vai mais além, pois exige também que o conteúdo dos preceitos jurídicos seja seguro para todos.

Nesse sentido, ARTHUR KAUFMANN¹⁶⁶ salienta que

“Segurança jurídica pode significar duas coisas: 1. segurança *através do direito*, e portanto segurança face ao roubo, homicídio, furto, incumprimento do contrato; 2. segurança do *próprio direito*, garantia da sua cognoscibilidade, aplicabilidade, efectividade. Apenas existe segurança através do direito, quando o próprio direito é seguro”.

Ainda segundo KAUFMANN, para que o direito seja seguro devem estar presentes três elementos: positividade, exeqüibilidade prática e estabilidade. A partir dessa premissa, a positividade não significa apenas o direito posto, mas também o fato de os pressupostos da lei serem estabelecidos com exatidão e sem arbitrariedades. Já o conhecimento dos fatos juridicamente relevantes ser isento de erros traduz a exeqüibilidade prática referida por KAUFMANN. Por fim, a estabilidade do direito, que deve ser entendida como algo relacionado à durabilidade, ou seja, o direito não deve ser alterado com rapidez¹⁶⁷.

Em relação à durabilidade do direito como elemento de um direito seguro, KAUFMANN faz uma correlação com o valor justiça, ressaltando que a justiça não pode tolerar alterações constantes na legislação de um país, pois quando o direito é alterado com rapidez, a consequência é a ausência de uniformidade na aplicação do direito, o que ensejaria injustiça:

“Mas a justiça também não pode tolerar uma constante alteração da legislação, pois ela terá como efeito a falta de uniformidade na

¹⁶⁶ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. de António Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 281.

¹⁶⁷ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. de António Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 282-283.

aplicação do direito e, com isso, a injustiça. A paz jurídica apenas pode existir quando o direito é, de uma forma óptima, previsível, calculável”.¹⁶⁸

E na hipótese de conflito entre a segurança jurídica (positividade do direito) e a justiça? O que deve prevalecer: a lei posta que vale para todos e que por essa razão ensinaria segurança, ou a não-aplicação de uma lei em um dado caso concreto, pois injusta? Este trabalho não pretende dar uma resposta definitiva a essa questão (até porque parte da premissa de que não são valores conflitantes, mas complementares entre si), mas propõe uma reflexão ao adotar a premissa de que a segurança jurídica implica a aplicação de leis justas e não de um direito injusto. Assim, não se deve conceber a segurança jurídica unicamente como expressão da positividade do direito, pois a segurança jurídica se correlaciona com outros valores inseridos no ordenamento jurídico, dentre eles, a justiça. Desse modo, a questão não é escolher a segurança em detrimento da justiça ou vice-versa, mas como valores correlatos que são, devem se complementar.

A durabilidade do direito como elemento de um direito seguro deve ser vista como algo contingente, pois esse elemento pode ser considerado a partir de outros pontos de vista. É o caso, por exemplo, de leis com conteúdos injustos que devem ser extintas do ordenamento jurídico com a maior brevidade possível. Nessas hipóteses, a justiça será proclamada quanto mais rápido for alterado o direito, ou seja, quanto mais rápido a lei considerada como injusta for expulsa do sistema de direito positivo, proporcionando assim segurança jurídica para todos.

É verdade que devido à concepção histórico-cultural dos valores, há épocas em que a segurança jurídica é mais prestigiada pela ordem jurídica do que o valor justiça e vice-versa. Embora a segurança jurídica e a justiça tenham validade universal, essa validade não pode ser entendida como definitiva no tempo e no espaço, já que a hierarquia desses valores deve ser analisada a partir da contextualização da ordem jurídica com as ordens social, política e econômica, as quais se encontram em constante intercâmbio com o direito.

¹⁶⁸ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. de António Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 284.

Assim é que no *Estado-gendarme* prevaleceu o princípio da utilidade ou finalidade, afastando-se a justiça e a segurança jurídica nos atos autoritários da sua justiça de gabinete (*Kabinettjustiz*). Já no período do direito natural predominava a idéia da justiça como a totalidade do conteúdo jurídico. No positivismo jurídico, por sua vez, prepondera a positividade e a segurança jurídica¹⁶⁹.

Com efeito, a idéia de direito a partir da concepção da idéia de justiça (em sentido amplo) tem três vertentes: i) a *igualdade* ou justiça em sentido estrito, ii) a *adequação* ou justiça social ou do bem comum e iii) a *segurança jurídica* ou estabilidade do direito ou paz jurídica. Essas três faces revelam que a justiça é simultaneamente forma, conteúdo e função: a igualdade é a *forma* da justiça e estabelece como devem ser regulados os comportamentos da vida, proibindo-se o arbítrio; a adequação é o *conteúdo* da justiça e aponta para o que deve ser regulado, ou seja, quais necessidades, expectativas e interesses que devem ser disciplinados; e por fim, a segurança jurídica que é a *função* da justiça, ou seja, indica por quais meios devem as exigências e as proibições ser reguladas para evitar o arbítrio¹⁷⁰.

CAPÍTULO VI – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E CORRELAÇÃO COM A SEGURANÇA JURÍDICA

6.1. Segurança jurídica como condição de existência de um Estado Democrático de Direito

¹⁶⁹ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 114.

¹⁷⁰ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. de António Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 229.

Segundo SANTI ROMANO, todo Estado é necessariamente de direito, tendo em vista corresponder sempre a uma dada ordem jurídica¹⁷¹. Nas Constituições modernas, a expressão “Estado de Direito” significa que o Estado não só deve respeitar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos como ele próprio está sujeito às regras do ordenamento, ou seja, em um Estado de Direito, os direitos fundamentais são considerados limites jurídicos à liberdade das pessoas e do próprio Estado.

A passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito representa uma evolução da idéia de segurança jurídica, pois enquanto no Estado de Direito, a noção de segurança jurídica relaciona-se com a certeza do direito, com vistas a garantir a imobilidade do ordenamento jurídico, no Estado Democrático de Direito, a idéia de segurança jurídica compreende não só a certeza do direito, mas também a previsibilidade da atuação do Estado, a fim de proporcionar a flexibilidade necessária para alcançar a ordem¹⁷².

A Constituição Federal de 1988, ao contrário das anteriores, não apenas consagrou como forma de governo a República e como forma de Estado a Federação, como também expressamente proclamou que tais formas de Governo e Estado se constituem em Estado Democrático de Direito. O termo “democracia” denota a forma de governo na qual o povo é o detentor originário do poder, ou seja, o povo se auto-impõe e co-delibera as normas jurídicas do ordenamento, seja diretamente, nas “democracias diretas”, seja indiretamente, por representantes eleitos.

Isto significa que o conceito de Estado Democrático de Direito não é meramente formal, ou seja, não significa apenas uma forma de governo, mas, sobretudo, um sistema político na qual existe a co-deliberação da sociedade na ordem jurídica. A democracia, portanto, é uma técnica de redução de desigualdades econômico-sociais, já que só podem co-deliberar e co-decidir aqueles que são livres e iguais, ou seja, pessoas que se encontram na mesma situação.

¹⁷¹ Ver item *Teoria institucionalista: Estado e direito*.

¹⁷² Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “é assim que no Estado de Direito, a segurança jurídica implica imobilidade da ordem jurídica; o Estado Democrático de Direito exige seu constante aperfeiçoamento: no último, a segurança jurídica não está nos meios, mas na finalidade”. “Segurança na ordem tributária nacional e internacional: tributação no exterior”. *Segurança jurídica na tributação e no Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 382.

Mas não é só isso. Em um Estado Democrático de Direito, princípios fundamentais como segurança, liberdade, justiça e igualdade a todos os cidadãos aparecem com caráter de complementaridade, pois não existe igualdade sem a realização da justiça, ou segurança sem a objetivação da liberdade. A segurança jurídica representa o valor essencial a qualquer Estado Democrático de Direito, pois sem a objetivação desse valor não seria possível a realização dos demais valores.

A idéia de segurança jurídica não pode ser compreendida apartada da noção de direito, pois sem segurança não há direito, nem bom, nem mau, nem de espécie alguma. O direito surge na mesma medida em que há exigência de segurança e certeza nas relações estabelecidas em comunidade, ou seja, a existência do direito está condicionada a garantir a realização desses valores, considerados fundamentais para a concretização do bem comum. Entretanto, para alcançar a ordem social e realizar a segurança jurídica, o direito se vale de atos de poder para restringir a liberdade individual em prol da ordem coletiva.

A primeira idéia de segurança jurídica surgiu da necessidade de garantir os direitos inerentes à pessoa humana, porém a segurança não poderia se concretizar caso a liberdade dos indivíduos não encontrasse limites. Nesse sentido, o Estado aparece como a ordem política capaz de obrigar certas condutas dos particulares, a fim de salvaguardar a segurança coletiva. Entretanto, em um regime democrático, o Estado não goza de plena liberdade de atuação, pois se de um lado o Estado limita a liberdade individual para garantir a ordem e a paz social, de outro, sujeita-se ele próprio ao império da lei.

Em um Estado de Direito, tanto a Administração, como qualquer particular, submete-se à lei, ou seja, o Estado está autorizado a agir apenas por meio das regras provenientes do Poder Legislativo que devem garantir os direitos individuais. A idéia central do Estado de Direito é a sujeição da sua própria estrutura organizacional e participação nas relações com os cidadãos às regras do direito, por meio dos institutos jurídicos adequados, que devem encontrar fundamento de validade na Constituição.

Sobre o assunto ROQUE CARRAZZA¹⁷³ salienta que

“No *Estado de Direito* o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição de *autor* e de *sujeito de direito*”.

Nos países onde estabelecido o Estado de Direito, a lei é a expressão da vontade geral, pois provém do Legislativo, cujos membros são representantes imediatos do povo. A lei é considerada fonte primária por excelência, pois respeitadas as normas constitucionais, inova a ordem jurídica para constituir ou extinguir direitos. Assim, a legalidade, que é pressuposto de um Estado de Direito, proporciona uma situação de segurança jurídica, já que garante a aplicação das regras jurídicas em prol dos direitos fundamentais dos indivíduos.

A segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito está condicionada à observância do princípio da legalidade, já que esse princípio revela-se como critério de orientação e aplicação do direito positivo, tendo em vista que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O princípio da legalidade é, portanto, nota essencial e princípio basilar de todo e qualquer Estado Democrático de Direito.

A respeito dos princípios fundamentais e o papel da legalidade num Estado Democrático de Direito, MISABEL DERZI¹⁷⁴ ressalta que

“Princípios fundamentais como segurança, liberdade, propriedade privada, são igualdades, são efetivamente garantidos no texto constitucional, a limites que o legislador não pode ultrapassar, a

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 240.

¹⁷⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação)”. *Revista de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 169.

conteúdos básicos obrigatórios à lei, mas a forma democrática, o vaso da democracia, é sempre a lei”.

Embora o pressuposto constitutivo do direito seja a imposição de atos de poder, após sua positivação sobre as relações intersubjetivas, o que deve prevalecer é a idéia de segurança jurídica, pois os atos de poder são usados para obrigar determinados comportamentos, mas o objetivo último da aplicação das normas jurídicas é a realização dos valores constitucionalmente albergados. O princípio de regulação do direito advém da concepção de segurança jurídica e demais valores fundamentais, como a ordem, a justiça e a igualdade, conforme relatado no capítulo anterior.

O sentido do direito, ou seja, a própria valia do direito não se confunde com a sua finalidade, já que enquanto o sentido de algo está relacionado com a sua dignidade intrínseca, a finalidade refere-se à função que deve ser desempenhada por algo ou alguém dentro de um certo contexto. Assim, ao direito cabe regular por meio das normas jurídicas as relações interpessoais a fim de alcançar a paz social, tendo em vista um fim específico: a segurança jurídica.

Muitas vezes o valor segurança jurídica é confundido com a justiça, porém nenhum desses valores possui significação unívoca, já que a definição desses termos depende sempre do contexto, do sistema de referência. Assim, por exemplo, se considerado um Estado de Direito tipicamente liberal, a justiça identifica-se com a idéia de liberdade e de tolerância, entretanto, nos Estados sociais democráticos, a justiça identifica-se com os conteúdos de liberdade e igualdade.

Ainda com relação à justiça, inicialmente esse valor possuía uma significação mítica e, posteriormente, passou a significar uma ordem estabelecida por Deus e manifestada por um Direito Natural. A definição do conceito de justiça era sempre aquela que dominava em cada momento histórico. Atualmente, prevalece a concepção de que a justiça representa a regra de que o direito atribui a cada pessoa o que lhe é devido. Ou seja, por ser um valor universal, a justiça traduz a idéia de que o direito deve atribuir a cada um o que lhe é devido, mas não esclarece o que se deve a cada pessoa.

A idéia de segurança jurídica e de legalidade aplica-se ao contexto histórico-normativo brasileiro. A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, segundo o artigo 1º da Constituição Federal que prescreve “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituiu-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – pluralismo político”. O seu parágrafo único estabelece que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Esse dispositivo trata especificamente dos princípios fundamentais relativos à forma de Estado e de seu governo (o princípio federativo, o princípio da indissolubilidade da Federação e o princípio republicano); os fundamentos da República Federativa do Brasil (inciso I a V) e as bases do regime democrático (soberania popular, representação e participação popular direta).

A forma republicana de governo adotada pela Constituição brasileira designa uma coletividade política com características da *res publica*, ou seja, coisa do povo e para o povo, que se opõe a toda forma de tirania. Além disso, no Brasil, o regime é democrático, compreendido como o meio para a realização de valores essenciais, que se revelam nos direitos fundamentais do homem. A democracia não pode ser vista como um simples conceito político estático, mas um processo de afirmação da garantia dos direitos fundamentais conquistados pelo povo no decorrer da História.

Portanto, a segurança jurídica é condição de existência de todo Estado Democrático de Direito (como o Brasil) e a legalidade é o princípio informador da segurança jurídica, pois estabelece que a lei é o único instrumento apto a garantir a realização da igualdade e da justiça, bem como da paz social. O núcleo da segurança jurídica é a república democrática, no qual apenas a lei pode inovar a ordem jurídica para criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações.

6.2. Princípio da legalidade tributária

A primeira noção de legalidade surgiu a partir da idéia de que toda prestação pecuniária só poderia ser exigida por deliberação de órgãos representativos, ou seja, tributo só poderia ser cobrado se previamente consentido pelo povo, já que a representação popular é a expressão do princípio do consentimento. Segundo VICTOR UCKMAR¹⁷⁵, a primeira afirmação de que as prestações pecuniárias deveriam ser previamente aprovadas por órgãos representativos surgiu antes mesmo da Carta Magna de 1215:

“Geralmente imputa-se à *Magna Charta* a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta, se não por deliberação dos órgãos legislativos. Porém, a origem se encontra em época anterior: por exemplo, na Inglaterra, o Rei, que já percebia impostos e obtinha subsídios pelo direito consuetudinário, exigia dos vassallos, para fazer frente a despesas extraordinárias, pagamentos em dinheiro e estes podiam – embora fosse praticamente impossível – impugná-los”.

Portanto, a legalidade surgiu no âmbito tributário, já que partiu da necessidade de que toda prestação pecuniária só poderia ser exigida se previamente consentida pelos sujeitos que deveriam suportar tal obrigação, após ser aprovada pelo órgão representativo da vontade popular¹⁷⁶. A idéia segundo a qual a liberdade patrimonial dos indivíduos só poderia ser limitada segundo o consentimento do povo, por meio dos seus representantes, refletia a necessidade de proteção aos direitos decorrentes do princípio da dignidade da pessoa humana.

Ainda de acordo com VICTOR UCKMAR, nos dias atuais, o princípio da legalidade tributária é amplamente recepcionado pelas constituições dos países onde

¹⁷⁵ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 9.

¹⁷⁶ Nesse sentido, HUGO DE BRITO ressalta que “o princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é *consentido* por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o *ser instituído em lei* garante maior grau de segurança nas relações jurídicas”. “Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário* n. 45. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 176.

estabelecido o Estado de Direito. Ressalta ainda que nem mesmo seria necessário constar explicitamente tal preceito, tendo em vista que nesse tipo de regime, o direito só pode ser modificado pelos órgãos legislativos competentes, ou seja, tributo só pode ser exigido se aprovado pelo Poder Legislativo¹⁷⁷.

O princípio da legalidade tributária sempre esteve presente em todas as Constituições brasileiras. A Constituição do Império já estabelecia a legalidade e o Ato Adicional de 1834 ampliou sua aplicação nas áreas provinciais, atribuindo às Assembléias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais. Na Constituição de 1891, o princípio da legalidade tinha a seguinte redação: “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”.¹⁷⁸

Na Constituição de 1934, o princípio da legalidade encontrava-se na regra que vedava à União, aos Estados e aos Municípios “cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize”. Já na Constituição de 1937, o princípio da legalidade não apareceu explícito, porém estabeleceu a regra relativa à competência legislativa tributária. Na Constituição de 1946, o princípio da legalidade surge expresso entre os direitos e garantias individuais, prescrito da seguinte forma: “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”.

A Constituição de 1967 inaugurou o sistema tributário em capítulo específico, estabelecendo o princípio da legalidade como limitação constitucional da competência tributária ao vedar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ressalvados os casos previstos na Constituição (artigo 19). A Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, manteve o princípio da legalidade tributária, vedando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça com as ressalvas nela previstas.

Na Constituição Federal atual, o princípio genérico da legalidade encontra-se previsto no artigo 5º, inciso II que prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de

¹⁷⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 24-25.

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário* n. 45. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 176-177.

fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e o princípio específico da legalidade tributária está enunciado no artigo 150, inciso I, que dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Na verdade, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade é um só, pois esse princípio tem fundamento na soberania popular, prevista no parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal que prescreve que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Desse modo, mesmo que a legalidade estivesse prevista somente no artigo 5º, inciso II, ainda assim, tributo só poderia ser criado ou majorado por meio de lei, entretanto, para acautelar os direitos dos contribuintes, quis o legislador constituinte reforçar a idéia da legalidade no campo tributário, ao prever o princípio da estrita legalidade no artigo 150, inciso I.

O princípio genérico da legalidade correlaciona os ideais de liberdade e legalidade, pois além de prever a liberdade de ação dos indivíduos, confere fundamento jurídico às liberdades individuais. A partir desse enunciado é possível construir a idéia de que a liberdade (em sentido amplo) só pode sofrer restrições por meio de lei, veículo proveniente do Poder Legislativo e elaborado segundo o procedimento previsto na Constituição Federal. Isto significa que a liberdade individual só pode ser restrita por um sistema de legalidade legítimo, ou seja, os limites impostos à liberdade só serão legítimos se a lei for elaborada de acordo com o processo previsto na Constituição.

A liberdade individual não é incompatível com um sistema que prevê limitações, até porque a liberdade não pode ser ampla e irrestrita, pois a ordem social em um Estado Democrático de Direito só pode ser alcançada quando estabelecidos limites à atividade individual. Entretanto, tais restrições impostas aos indivíduos devem ser legítimas, ou seja, só podem ser estabelecidas por meio de lei, compreendida como expressão da vontade geral, exercida pelos representantes do povo em assembléia legislativa.

Assim, não é qualquer “lei” que tem a força de cercear a liberdade individual, mas tão-somente a lei credenciada pelo ordenamento jurídico como legítima para tal, ou seja, a lei criada pela pessoa política competente e de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição. Sobre o assunto, ALBERTO XAVIER¹⁷⁹ ressalta que

“Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o *princípio da legalidade*”.

Se de um lado, a lei é o veículo apto a estabelecer limites à liberdade individual, de outro, garante segurança, ou seja, a aplicação do princípio da legalidade proporciona uma situação de segurança jurídica, já que esse princípio determina que as liberdades fundamentais proclamadas na Constituição Federal só podem ser restringidas por normas de caráter geral, abstrato, isonômico e irretroativo, elaboradas por mandatários do povo, desde que respeitado o processo legislativo previsto na Constituição.

A aplicação do princípio da legalidade impede a prática de arbitrariedades por parte do Estado, que só pode agir conforme a lei e, ao mesmo tempo, permite ao indivíduo fazer tudo que não esteja proibido por lei. O princípio da legalidade, portanto, pode ser analisado a partir de dois pontos de vista: do Estado e do cidadão. A partir do ponto de vista do Estado, este só pode exigir do indivíduo comportamentos previstos em lei, ao passo que o indivíduo goza de uma liberdade convencional, já que tem o direito de fazer tudo que não esteja proibido por lei.

No Brasil, o princípio da legalidade encontra limitações estabelecidas na Constituição Federal, especialmente em decorrência do princípio da tripartição dos poderes, pelo qual “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (artigo 2º). Além de serem independentes entre si, possuem

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11.

funções específicas dentro da ordem jurídica, sendo vedada a delegação das atribuições que competem a cada um dos poderes, salvo as exceções constitucionalmente previstas.

Assim, em decorrência da tripartição dos poderes no ordenamento jurídico brasileiro, a função legislativa é exclusiva do Congresso Nacional. Portanto, a lei é ato normativo originado do Poder Legislativo (que é exercido pelo Congresso Nacional, conforme artigo 44 da Constituição Federal) e deve ter caráter abstrato e geral que não se confunde com os provimentos individuais e concretos, como as sentenças judiciais e os atos administrativos. Ou seja, não cabe ao poder Legislativo emitir normas individuais e concretas, mas tão-somente normas gerais e abstratas, já que aquelas são de competência do Judiciário e do Executivo, respectivamente.

Dizer que a generalidade e abstração são critérios que limitam o princípio da legalidade significa que a lei não poderá ser individual e concreta, como seria o caso, por exemplo, de uma lei que cobrasse tributo de apenas uma pessoa. Portanto, a norma é geral quando se dirige a sujeitos indeterminados, ou seja, não há especificação de quem seja o destinatário da norma e abstrata quando o antecedente da norma indicar a classe de notas (conotação) que um evento deve ter para ser considerado fato jurídico.

A respeito da limitação do princípio da legalidade decorrer do princípio da tripartição dos poderes, SOUTO MAIOR BORGES¹⁸⁰ ressalta que

“Mas, a lei, no Direito positivo brasileiro, é ato normativo de caráter geral e abstrato, numa decorrência da tripartição constitucional dos poderes. Como são distintas e inconfundíveis entre si as funções do Legislativo, Executivo e Judiciário, a lei não pode conter, mascarado, um provimento de caráter individual e concreto, porque essa é a seara dos atos administrativos e das sentenças judiciais. Ou, dito sobre outro giro verbal: é constitucionalmente vedado ao Poder Legislativo emitir provimentos administrativos sob forma de lei”.

¹⁸⁰ SOUTO MAIOR BORGES, José. “Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais”. *Revista de Direito Tributário* ns. 23-24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 86-87.

Assim, cabe ao Poder Legislativo a competência exclusiva para criar ou aumentar tributos mediante lei, que deve estabelecer de forma abstrata e genérica os critérios da hipótese de incidência tributária. O monopólio que detém o Legislativo para inovar a ordem jurídica tem origem na noção de “autotributação”, que se relaciona com o princípio do consentimento, por meio do qual o particular deve consentir com o pagamento de tributos e tal consentimento manifesta-se por intermédio dos representantes do povo no Parlamento.

A idéia de representação encontra-se na base do conceito de democracia representativa e é também a primeira manifestação da cidadania, que qualifica como cidadão o indivíduo dotado do direito de votar e ser votado. Isto significa que ao editar uma lei que institui ou aumenta tributo, o legislador está expressando o consentimento do povo. Assim, o princípio da legalidade garante a exigência da auto-imposição, já que os próprios particulares determinam a repartição da carga tributária, por meio de seus representantes no Parlamento¹⁸¹.

A noção de autotributação também se identifica com o princípio da dignidade da pessoa humana, que está na base de toda a vida nacional, já que declarado como valor supremo da República Federativa do Brasil, constituído em Estado Democrático de Direito. A dignidade da pessoa humana não é um princípio apenas da ordem jurídica, mas também da ordem política, social, econômica e cultural, pois é uma referência constitucional de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida.

A dignidade da pessoa humana reclama condições mínimas de existência digna do indivíduo, constituindo desrespeito a esse valor um sistema de profundas desigualdades sociais e econômicas. Assim, em observância ao princípio da dignidade da pessoa humana é que a liberdade patrimonial dos particulares exige maior proteção jurídica, só devendo sofrer restrições por meio de lei. Ademais, a lei deve ser geral, abstrata e isonômica, além de respeitados os princípios da irretroatividade e da anterioridade, na medida em que esses princípios garantem aos cidadãos relativa previsibilidade da atuação estatal em relação à cobrança de tributos.

¹⁸¹ Nesse sentido, GERALDO ATALIBA: “quando o povo ou governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro”. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 122.

Desse modo, para a lei tributária ter eficácia dentro do ordenamento jurídico devem ser observados os princípios da irretroatividade e da anterioridade, que são limites objetivos preordenados a garantir a segurança jurídica juntamente com o princípio da legalidade. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade são ontológica e conceitualmente diversos, mas se implicam e se complementam para conferir aplicação à legalidade tributária¹⁸².

A anterioridade e a irretroatividade outorgam complementaridade funcional ao princípio da legalidade tributária para realização da segurança jurídica na tributação. Requer a segurança jurídica que a lei tributária só qualifique como jurídicos fatos e relações, caso sejam atendidos certos lapsos temporais estabelecidos pelos princípios da anterioridade e da irretroatividade. A irretroatividade estabelece que tributo só pode ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos após o início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (artigo 150, inciso III, “a”) e a anterioridade prescreve que tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (artigo 150, inciso III, “b”).

A respeito da correlação do princípio da legalidade tributária com os princípios da anterioridade e da irretroatividade, ALBERTO XAVIER¹⁸³ salienta que

“Conexos com o princípio da legalidade, mas dele autônomos, são os princípios – igualmente consagrados na Constituição – da anualidade, da anterioridade e da não retroatividade. Enquanto o princípio da legalidade se concentra na exigência de lei para a regulação dos tributos, os demais princípios respeitam às *características temporais* de que se deve revestir a lei: o princípio da *anualidade* reporta-se à periodicidade de uma autorização de eficácia previamente conferida por lei orçamentária; o princípio da *anterioridade*, à posição temporal

¹⁸² Os princípios da anterioridade e da irretroatividade serão tratados especificamente nos itens seguintes, tendo em vista o papel de complementaridade ao princípio da legalidade.

¹⁸³ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 3. De acordo com o princípio da anualidade, a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo por meio de previsão no orçamento. Para BARROS CARVALHO, a Constituição Federal vigente não mais prevê o princípio da anualidade. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 167.

da lei face a um dado exercício financeiro; o princípio da *irretroatividade* à posição temporal da lei frente a um dado fato tributário”.

Desse modo, para a constituição do fato tributário e da relação jurídica tributária não basta que o veículo introdutor da regra tributária tenha sido a lei (conforme o princípio da legalidade tributária), mas é preciso também que sejam respeitados os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Por meio do princípio da legalidade tributária é possível assegurar que o patrimônio dos particulares só será atingido pelo Estado se o tributo for criado ou majorado por lei, porém no Estado de Direito Brasileiro, a legalidade tributária aparece com as exigências dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, sempre com a finalidade de garantir a segurança jurídica.

No mesmo sentido, BARROS CARVALHO¹⁸⁴:

“Todos esses princípios existem para realizar um outro princípio, que se apresenta como um sobreprincípio, que seria o princípio da segurança jurídica. Não basta haver legalidade para haver segurança jurídica; não basta haver igualdade para existir segurança jurídica; não basta haver simplesmente irretroatividade para haver segurança jurídica. É da conjunção, da realização desses princípios que poderemos concluir, aqui e ali, se há ou não há segurança jurídica nesse sistema”.

6.3. Princípio da anterioridade

Antes mesmo de tratar especificamente sobre os princípios da anterioridade e da irretroatividade é preciso fixar alguns conceitos importantes a respeito da validade, vigência e eficácia da norma tributária, já que esses princípios, como normas jurídicas que

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Mesa de debates - Princípio da legalidade e da igualdade. *Revista de Direito Tributário* n. 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 219.

são, qualificam fatos de acordo com certos dados temporais. Ressalte-se que não é objetivo deste trabalho esgotar o estudo sobre a validade, vigência e eficácia da norma, mas tão-somente definir o sentido desses termos com vistas a evitar ambigüidades.

A validade não é uma propriedade da norma jurídica como são a vigência e a eficácia. A validade é uma relação de pertinência entre a norma e o sistema, de modo que afirmar que uma norma N é válida significa dizer que a norma N pertence a um certo sistema de direito positivo. Para pertencer a determinado sistema é preciso que a norma seja inserida conforme as regras de validade do próprio sistema. No caso do ordenamento jurídico brasileiro, para que a norma seja válida é preciso que tenha sido criada pelo órgão competente e através do procedimento regular, conforme previsão constitucional (auto-referência).

Já a vigência é um atributo da norma jurídica, pois é a “força” que a norma tem de produzir efeitos jurídicos, ou seja, de regulamentar condutas. Dizer que uma norma é vigente significa que a norma tem a aptidão de incidir na realidade social para juridicizar os comportamentos humanos. Para uma norma ser vigente é preciso antes que ela seja válida, ou seja, que ela pertença a um determinado sistema de direito positivo, porém uma norma pode ser válida, mas não ser vigente, como é o caso, por exemplo, da norma no período de *vacatio legis*¹⁸⁵.

A eficácia também é um atributo da norma e de acordo com BARROS CARVALHO, a partir das idéias de FERRAZ JR., a eficácia pode ser classificada em jurídica, técnica e social¹⁸⁶. A eficácia *jurídica* é o atributo do fato jurídico de produzir os efeitos que lhe são próprios, ou seja, uma vez ocorrido o fato jurídico *deve ser* a consequência prevista na norma. A estrutura lógica da norma jurídica é um fato ligado pelo functor da implicação a uma consequência, logo, toda vez que se realizar o fato, infalivelmente ocorrerá a consequência. É a causalidade jurídica, resultado da imputação deôntica que faz a ligação do fato à consequência.

¹⁸⁵ O período da *vacatio legis* compreende desde a publicação da norma até o termo inicial de sua vigência. Durante o período da *vacatio*, a norma é válida, pois pertence ao sistema de direito positivo, mas não é vigente, pois ainda não está apta a incidir na realidade social para regular as condutas intersubjetivas.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 81 e ss.

A eficácia *técnica* é aquela que descreve fatos de possível ocorrência e que por não existir impedimentos materiais atua sobre esses fatos efetivamente realizados. Um exemplo de ineficácia técnica é a da norma que foi declarada inconstitucional em controle difuso e com a Resolução do Senado, passa a existir um impedimento material para que essa norma atue. Assim, a norma nesse sentido é válida, pois só deixará de pertencer ao sistema quando for revogada por outra norma, mas não possui eficácia técnica (os fatos previstos na hipótese normativa continuam a acontecer na realidade social, mas não sofrem incidência¹⁸⁷ da norma).

A eficácia *social* consiste no cumprimento da norma pelos seus destinatários, ou quando a norma é reiteradamente observada pela sociedade como um todo. Como o direito se esgota na aplicação das normas jurídicas, o fato de a norma ser observada ou não pelos seus destinatários não é objeto de estudo da Ciência do Direito, mas de outra ciência, a Sociologia Jurídica.

A Constituição Federal proíbe expressamente a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, conforme artigo 150, inciso III, “b”, que prevê o princípio da anterioridade *lato sensu*. A lei tributária, portanto, para surtir eficácia, tem de ser anterior ao exercício financeiro¹⁸⁸ em que o Estado passa a exigir o pagamento do tributo.

Entretanto, de acordo com a interpretação sistemática, o artigo 150, inciso III, “b”, que prevê o princípio da anterioridade *lato sensu* deve ser interpretado conjuntamente com a anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 150, inciso III, “c” (Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003) que prescreve que é vedada a cobrança de tributo “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou”. Isto significa que o tributo só pode ser cobrado no exercício seguinte ao da

¹⁸⁷ A incidência é uma fenomenologia universal, pois não se aplica somente às normas tributárias, mas a toda e qualquer norma jurídica, já que é a soma da *subsunção* e *imputação*. A subsunção é uma operação lógica de inclusão de classes (inclusão de classes ou subclasse). Já a imputação é o “dever ser”, ou seja, é o ato de vontade do legislador de ligar uma consequência a uma hipótese. Assim, para que ocorra a incidência é preciso que ocorra a inclusão da classe do fato à classe da norma, além de uma descrição normativa ligando o fato a uma consequência (princípio da imputação). Assim, só haverá incidência se concorrer os pressupostos da subsunção e da imputação (se A é, então *deve ser* B).

¹⁸⁸ No Brasil, o exercício financeiro começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro, portanto, há coincidência entre o ano civil e o ano fiscal.

publicação da lei que o instituiu ou aumentou, além de respeitado o prazo nonagesimal, ou seja, a lei só poderá incidir noventa dias após sua publicação.

A interpretação sistemática desses dispositivos garante a segurança dos cidadãos de não serem surpreendidos com a exigência de tributo apenas com a observância da anterioridade geral, já que somente com esse dispositivo, o tributo que foi criado ou aumentado por uma lei publicada no dia 31 de dezembro, poderia, salvo disposição em contrário, ser cobrado no dia 1º de janeiro, que é o exercício financeiro seguinte. Entretanto, com a anterioridade prevista no artigo 150, inciso III, “c”, a lei só poderá ter eficácia desde que publicada noventa dias antes do término do exercício financeiro da ocorrência do fato impositivo.

A Constituição Federal prevê ainda mais uma anterioridade, contida no artigo 195, § 6º, aplicável apenas às contribuições sociais que financiarão a seguridade social que “só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

O princípio da anterioridade traduz a idéia de que é proibido o elemento surpresa na tributação, ou seja, esse princípio garante aos contribuintes a segurança de que não serão surpreendidos com a exigência de pagamento de tributo novo ou majorado sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Pelo princípio da anterioridade, não pode ser considerado como fato impositivo aquele ocorrido no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigência a lei que instituiu ou aumentou tributo, mesmo que sua cobrança pela Administração ocorra no exercício seguinte. Ou seja, para ser respeitado o princípio da anterioridade é necessário que só sejam considerados como impositivos os fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que instituiu ou aumentou tributo¹⁸⁹.

¹⁸⁹ ROQUE CARRAZZA exemplifica: “se, no mês de agosto do corrente ano fiscal, for finalmente instituído o imposto sobre grandes fortunas, o fato de uma pessoa, neste exercício, exibir vultoso patrimônio continuará a ser um fato tributariamente irrelevante; apenas no próximo exercício tal episódio passará a ser o fato impositivo do novel tributo”. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 190.

De outro lado, a Constituição Federal prevê exceções à anterioridade, conforme artigo 150, § 1º. Assim, não estão submetidos à anterioridade, os impostos de importação; exportação; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; impostos extraordinários por motivo de guerra e os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. Segundo o artigo 177, § 4º, inciso I, “b” da Constituição, também não está sujeita à anterioridade a alteração de alíquotas da CIDE Combustíveis pelo Poder Executivo¹⁹⁰.

Contudo, as exceções constitucionalmente previstas não representam uma afronta à segurança jurídica, ao contrário, pois são indispensáveis para proporcionar recursos para defesa contra situações extremas, como os casos de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública etc. No caso de uma calamidade pública, por exemplo, caso a instituição do empréstimo compulsório tivesse que, segundo o princípio da anterioridade, aguardar o exercício financeiro seguinte para ter eficácia, provavelmente não teria mais utilidade pública.

Em relação ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e aos impostos de importação e exportação, o artigo 150, § 1º da Constituição Federal é considerado um dispositivo meramente didático, já que esses tributos, desde que respeitados os parâmetros legais, podem ter suas alíquotas alteradas por meio de decreto pelo Poder Executivo (artigo 153, § 1º), portanto, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, por uma questão lógica.

Assim, os tributos que representam exceções ao princípio da anterioridade podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou, com vistas a tutelar o princípio da segurança jurídica, já que tal medida

¹⁹⁰ De acordo com o artigo 149 da Constituição, a União tem competência para instituir contribuições especiais como instrumento de atuação em determinado setor da economia. Essas contribuições são denominadas “contribuições de intervenção no domínio econômico” (CIDE) e são criadas com vistas a captar recursos junto a um determinado segmento econômico da iniciativa privada, que será objeto de regulamentação, intervenção e fomento pelo poder público. A intervenção estatal objetiva defender a ordem econômica nacional e regular o mercado em benefício dos agentes econômicos e também da população como um todo.

objetiva resguardar fins específicos, como obter recursos para custear despesas extraordinárias com calamidade pública, ou ainda, no caso dos impostos alfandegários, proteger o mercado interno contra exportações ou importações abusivas.

6.4. Princípio da irretroatividade

A segurança jurídica é tutelada pelo princípio da legalidade em conexão com os princípios da anterioridade e da irretroatividade. A Constituição Federal prevê a irretroatividade da lei no seu artigo 5º, inciso XXXVI que estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”, o que significa que a lei não pode retroagir no tempo para juridicizar fatos pretéritos. No âmbito tributário, a irretroatividade está expressamente prevista no artigo 150, inciso III, “a” que estabelece que é vedada a cobrança de tributo em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que o instituiu ou aumentou.

A irretroatividade das leis é uma das formas de tutela da segurança jurídica, já que impede que a lei alcance fatos pretéritos para qualificá-los como jurídicos com as conseqüências previstas abstratamente. De fato, a lei é feita para produzir efeitos para o futuro, garantindo a relativa certeza que os indivíduos têm de que a prática de determinadas condutas ensejarão conseqüências jurídicas pré-estabelecidas.

De acordo com o princípio da irretroatividade tributária, apenas os fatos imponíveis ocorridos durante a vigência da lei é que são juridicizados, já os fatos ocorridos anteriormente à vigência da lei não sofrem incidência da norma tributária. Desse modo, para que ocorra a subsunção do fato à norma não basta que o tributo tenha sido criado ou majorado por lei, é preciso também que o fato tenha ocorrido durante a vigência da lei tributária, pois se for anterior, não ocorrerá a incidência da norma.

No Estado Democrático de Direito Brasileiro, a regra geral é que a lei tributária não deve ser retroativa, porém há situações em que é permitida a retroatividade desde que a

lei assim determine e o seu conteúdo seja benéfico para o contribuinte. É o caso, por exemplo, das leis que concedem remissão de uma dívida, anistia ou parcelamento. De outro lado, se a lei agrava situações já consumadas, então não pode retroagir, sob pena de afrontar os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica.

O artigo 106, inciso I do Código Tributário Nacional estabelece que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. De acordo com esse dispositivo, a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada, ou seja, a lei considerada “interpretativa” pode retroagir no tempo para qualificar como jurídicos fatos passados e, conseqüentemente, constituir as relações jurídicas advindas da ocorrência desses fatos.

Ocorre que esse dispositivo não se ajusta ao princípio da separação dos Poderes, já que a função do legislador é inovar a ordem jurídica por meio da edição de leis e não definir conceitos, tampouco interpretar leis. A função de interpretar os textos normativos cabe ao Poder Judiciário que é o órgão competente para aplicar as normas jurídicas aos casos concretos. É uma afronta à certeza do direito e à segurança jurídica que uma lei, sob o rótulo de ser “interpretativa”, possa retroagir para incidir sobre fatos já consumados, pois não há nem mesmo no ordenamento jurídico a previsão dos critérios que uma lei deve conter para ser classificada como interpretativa¹⁹¹.

Sobre a impossibilidade de o legislador criar leis interpretativas com vistas à retroatividade, LUCIANO AMARO¹⁹² salienta que

¹⁹¹ O artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005 estabelece que “para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei”. Este artigo, a pretexto de ser interpretativo, pretende alterar o conceito de extinção do crédito tributário para o fim de restringir o prazo de prescrição de ação de repetição de indébito de dez anos (posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça) para cinco anos. O que de fato quer o artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005 é inovar o ordenamento jurídico ao modificar entendimento consolidado pelo Poder Judiciário, o que afronta o princípio da segurança jurídica e da separação dos Poderes. Ademais, os efeitos deste artigo não podem retroagir para alcançar fatos pretéritos, inclusive os pendentos de julgamento definitivo pelo Judiciário.

¹⁹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 195.

“O legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o futuro. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não: no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, por retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional)”.

6.5. Deveres instrumentais: sujeição ao princípio da legalidade

A expressão “obrigação acessória” utilizada pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional não é apropriada, já que o vocábulo “obrigação” designa apenas vínculos pecuniários e as obrigações acessórias mencionadas no Código Tributário Nacional não traduzem conteúdo econômico, mas condutas que devem ser praticadas ou omitidas pelo contribuinte. Portanto, considerando o rigor semântico do discurso, não é apropriada a expressão “obrigação acessória”, devendo-se usar as expressões “deveres formais” ou “deveres instrumentais”, que são comportamentos consistentes num fazer, não-fazer ou suportar por parte dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária¹⁹³.

São os deveres formais de escriturar livros, emitir notas fiscais, prestar declarações etc. que possibilitam à Administração realizar as atribuições de fiscalização e controle do cumprimento das normas tributárias por parte dos contribuintes. Nem sempre os deveres formais são “acessórios” da obrigação principal de pagar o tributo (utilizado aqui na acepção de quantia em dinheiro)¹⁹⁴, pois pode acontecer de o sujeito não realizar a

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 306 e ss.

¹⁹⁴ De acordo com BARROS CARVALHO, o termo “tributo” é plurissignificativo, comportando as seguintes acepções: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária e norma, fato e relação jurídica. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19.

hipótese tributária abstratamente prevista na lei, mas mesmo assim estar obrigado a praticar determinados deveres formais. É a situação, por exemplo, do indivíduo que não realizou o fato jurídico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mas é obrigado a prestar declarações ao Estado-Administração (Declaração de Isento).

Para a realização da segurança jurídica não basta que a obrigação tributária principal de pagar tributo decorra de uma previsão abstrata, geral e irretroativa da lei, conforme o princípio da legalidade tributária, mas também os deveres formais devem estar previstos em lei. Só a lei (em sentido lato) pode inovar a ordem jurídica para constituir direitos e obrigações, inclusive os deveres tributários consistentes num fazer, não-fazer ou suportar, cabendo às normas infralegais, como os decretos, as portarias e as instruções, apenas regulamentar o que a lei dispôs.

Nesse sentido, ROQUE CARRAZZA¹⁹⁵:

“Entendemos que os decretos, as portarias, os atos administrativos em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei. Assim, v.g., se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais, pode o decreto regulamentar estabelecer o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos, bem como a forma de preenchê-los, de modo a facilitar-lhes o manuseio”.

O pagamento de tributo será sempre consequência da prática de um ato lícito, enquanto o pagamento de penalidade pecuniária será consequência da prática de um ato ilícito, ou seja, as penalidades surgem do descumprimento de um dever formal. São relações diferentes, com objetos diferentes, mas são relações *jurídicas*, ou seja, são vínculos abstratos, nos quais um sujeito tem o direito subjetivo de exigir de outro, certa

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 334. Sobre a possibilidade de decreto regulamentar criar deveres formais, ALBERTO XAVIER: “em nossa opinião, é necessária a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar os aspectos instrumentais do fenômeno tributário. Desde porém que tal título de legitimação exista, o regulamento pode criar poderes e deveres instrumentais sem com isso perder caráter de *fidel execução da lei*, na medida em que visa precisamente assegurar a sua eficácia prática”. Todavia, esse não é o melhor entendimento, pois o Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo, funções que lhe são próprias, tendo em vista o princípio da tripartição das funções. Assim, não cabe ao Legislativo criar uma lei para autorizar o Poder Executivo a editar um decreto a fim de regulamentar deveres formais tributários. “O princípio da legalidade no Brasil”. *Revista de Direito Tributário n. 41*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 125.

prestação por força do princípio da imputação¹⁹⁶. Ora, se são relações jurídicas, então só podem ser constituídas por meio de lei.

O fato de o artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional estabelecer que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária” e seu artigo 96 dispor que a expressão “legislação tributária” compreende além da lei, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, não significa que os deveres formais podem ser instituídos por normas infralegais, pois tais deveres só podem ser exigidos dos sujeitos passivos se instituídos mediante lei, de acordo com o princípio da legalidade.

Esses dispositivos não podem ser interpretados literalmente sem considerar os artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal, que estabelecem o princípio da legalidade e estrita legalidade, respectivamente, bem como a segurança jurídica prevista no preâmbulo constitucional como valor supremo a ser objetivado nas relações jurídicas estabelecidas entre a Administração e os indivíduos no Estado Democrático de Direito Brasileiro.

Realmente, qualquer pretensão do Estado com vistas a constituir obrigações e direitos face aos cidadãos deve ser realizada com observância ao princípio da legalidade. No âmbito tributário, a relação jurídica pode ter dois objetos: o pagamento de certa quantia a título de tributo (obrigação principal), ou um dever de fazer, não-fazer ou suportar (dever formal). Nas duas situações, a constituição da relação jurídica só se pode dar por meio de lei, pois no Estado Democrático de Direito Brasileiro, somente a lei é apta a constituir direitos e obrigações, a fim de tutelar a segurança jurídica.

Sobre a vinculação dos deveres formais ao princípio da legalidade, SOUTO MAIOR BORGES¹⁹⁷ ressalta que

“Por força do art. 153, § 2º¹⁹⁸, qualquer pretensão ao cumprimento de obrigações acessórias deverá estar submetida à regência de lei, e não

¹⁹⁶ O princípio da imputação é aquele que liga a hipótese tributária (fato) à consequência (relação jurídica), simbolizado por Fj → Rj.

¹⁹⁷ SOUTO MAIOR BORGES, José. “Legalidade tributária e categorias obrigacionais”. *Revista de direito tributário* ns. 23-24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 89.

de atos infra-legais do Executivo, como os decretos regulamentares. E compreende-se que assim o seja, porque não é só pela via da exigência de prestações pecuniárias compulsórias que o Estado se insinua nas relações entre os particulares, a demandar-lhes, com voracidade insaciável, uma crescente ordem de obrigações (deveres administrativos) instituídas por simples comodidade burocrática”.

Assim, o papel dos atos infralegais é dar efetividade ao cumprimento dos deveres formais instituídos por lei. No sistema de direito positivo brasileiro, somente a lei pode criar os deveres formais tributários, cabendo ao Executivo a emissão de atos normativos tendentes a tornar efetivo o cumprimento das leis, desde que respeitado o conteúdo geral e abstrato da lei. Ou seja, o Executivo só pode agir dentro dos limites de discricionariedade estabelecidos pela lei, já que nem mesmo a lei pode delegar à Administração o poder de inovar a ordem jurídica por meio da instituição de deveres formais tributários ou qualquer outro tipo de dever.

6.6. Princípio da reserva de lei formal

Conforme visto, é por meio do princípio da legalidade tributária que a segurança jurídica se objetiva no âmbito tributário. Considerando a natureza das relações jurídicas tributárias, na qual o Estado tem o poder de restringir a liberdade patrimonial das pessoas, a segurança jurídica desempenha papel de maior intensidade a fim de evitar abusos por parte da Administração. Para tanto, o princípio da legalidade tributária exige lei formal para introduzir normas jurídicas no ordenamento, ou seja, o princípio da legalidade em matéria tributária revela-se como uma *reserva de lei formal*¹⁹⁹.

Na sua acepção mais ampla, o princípio da reserva de lei significa que toda conduta praticada pela Administração deve ter fundamento positivo na lei, ou seja, a lei é a

¹⁹⁸ O artigo 153, § 2º da Constituição anterior corresponde ao artigo 5º, inciso II da atual Constituição Federal que prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

condição necessária e suficiente para atuação da Administração. A expressão “reserva de lei formal” quer dizer que a legalidade tributária reclama reserva de lei material e formal, ou seja, além de o comando prescritivo ser geral e abstrato (lei material), deve ser produzido por meio do processo legislativo previsto na Constituição Federal (lei formal).

Segundo ALBERTO XAVIER, em matéria de tributos a reserva de lei formal é absoluta, pois ao contrário do que acontece no Direito Administrativo, por exemplo, em que o princípio da legalidade revela-se como reserva *relativa* de lei, no campo tributário o princípio da legalidade possui conteúdo bem mais restrito, já que se trata de intervenção na liberdade e propriedade dos indivíduos, portanto, torna-se indispensável que tal intervenção seja garantida por reserva absoluta de lei formal. Nesse sentido, ALBERTO XAVIER²⁰⁰ ressalta que “[...] o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*”.

6.7. Princípio da tipicidade tributária

Diante do exposto, em um Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica exige que o princípio da legalidade em matéria tributária se configure como uma reserva de lei formal. Segundo ALBERTO XAVIER, a idéia de segurança jurídica revela-se por meio de um *conteúdo formal*, que é a estabilidade do direito e um *conteúdo material* que consiste na chamada “proteção da confiança”, princípio que impõe no âmbito tributário que as leis devem ser criadas de maneira que proporcionem aos indivíduos a confiança dos comportamentos que uma vez praticados originam o surgimento de obrigações tributárias²⁰¹.

²⁰⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

²⁰¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 45-46.

O princípio da legalidade tributária concebido como reserva absoluta de lei formal é imposição do ordenamento jurídico para a objetivação do valor segurança jurídica que requer a observância de critérios formais e materiais na elaboração da lei tributária. Mas não é só isso, já que para realização da segurança jurídica, o princípio da legalidade tributária se complementa com o princípio da tipicidade, que não é um princípio autônomo do princípio da legalidade, mas expressão deste quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, construído por estritas considerações de segurança jurídica²⁰².

O princípio da tipicidade tributária - juntamente com o da legalidade - revela-se também como forma de realização da segurança jurídica, pois obriga o legislador competente pela instituição do tributo a indicar na lei tributária todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária (critérios material, espacial, temporal, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) de forma taxativa²⁰³. Assim, para que haja a subsunção do fato à norma tributária, deve haver total correspondência entre os critérios abstratamente descritos na norma e o fato tributário, ou seja, somente é típico o fato que se ajustar perfeitamente ao descrito na lei tributária.

O destinatário imediato do princípio da tipicidade tributária é o legislador, que no exercício da competência exclusiva outorgada pela Constituição Federal para inovar o sistema de direito positivo por meio de leis, deve definir de forma taxativa todos os aspectos do antecedente e do conseqüente da norma tributária, ou seja, todos os elementos constitutivos do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária²⁰⁴.

²⁰² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 70.

²⁰³ A Regra Matriz de Incidência Tributária é uma norma de comportamento que possui estrutura lógica composta por uma proposição antecedente (hipótese) ligada a uma proposição conseqüente (tese) por meio do *dever-ser*. A hipótese da RMIT contém os critérios material, espacial e temporal e a tese contém os critérios quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal (sujeito ativo e passivo). A função da hipótese é descrever um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, indicando além da materialidade desse fato, o espaço territorial e o tempo em que o fato deve se realizar. Já a função da tese é prescrever a relação jurídica tributária advinda da ocorrência do fato descrito na hipótese. A relação jurídica tributária é composta por um sujeito ativo (que tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária), um sujeito passivo (que tem o dever jurídico de cumprir a prestação) e o objeto, que no caso da relação jurídica tributária é a prestação pecuniária (base de cálculo e alíquota).

²⁰⁴ As normas jurídicas são juízos lógico-sintáticos de significação, formadas por um antecedente ligado pela implicação a um conseqüente (Fj → Rj). O antecedente da norma descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico enquanto o conseqüente prescreve a relação jurídica modalizada como obrigatória, permitida ou proibida entre dois (ou mais) sujeitos de direito.

Assim, no âmbito tributário, a técnica da tipicidade incide tanto sobre o antecedente (hipótese) como sobre o conseqüente (tese), ou seja, são objeto da tipificação os fatos jurídicos tributários e as relações jurídicas tributárias advindas da ocorrência do fato, cabendo à Administração apenas a subsunção do fato à norma sem qualquer juízo de valoração. A tipicidade tributária é, portanto, uma forma de limitar a livre valoração e decisão do administrador e do juiz na aplicação da lei tributária aos casos concretos, já que todos os elementos do tipo já se encontram precisos e determinados na sua formulação legal, devendo apenas ser aplicados.

A respeito da natureza do princípio da tipicidade no âmbito tributário, ALBERTO XAVIER²⁰⁵ salienta que

“O Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. *Nullum tributum sine lege* é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei”.

Diante da necessidade de garantir a realização da segurança jurídica é que o Estado Democrático de Direito Brasileiro confere ao princípio da legalidade tributária o conteúdo de reserva absoluta de lei formal, além de exigir também que a lei tributária contenha conceitos fechados, taxativos, de acordo com o princípio da tipicidade tributária, com vistas a inibir a prática de arbitrariedades por parte da Administração.

6.8. O papel das leis ordinária e complementar no âmbito tributário

²⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91-92.

Conforme visto, o princípio da legalidade tributária exige reserva de lei formal para objetivação da segurança jurídica nas relações jurídicas tributárias, pois não basta que sejam respeitadas as regras de produção das normas tributárias que criam ou aumentam tributo, mas é preciso também que a lei seja geral, abstrata e impessoal. Só a lei pode inovar o ordenamento jurídico para constituir direitos e obrigações, como forma de realizar a segurança jurídica, uma vez que consiste em um instrumento que resulta do consentimento dos cidadãos, por meio dos seus representantes democraticamente eleitos.

Quando a Constituição Federal prescreve no artigo 5º, inciso II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, deve-se entender “lei” no sentido amplo, ou seja, todos os instrumentos primários de introdução de normas no ordenamento jurídico brasileiro. No Brasil, são instrumentos primários aptos a constituir relações jurídicas: a Constituição Federal; a lei complementar; a lei ordinária; as medidas provisórias; os decretos-legislativos e as resoluções. De outro lado, os instrumentos secundários são aqueles que estão subordinados à lei e, portanto, não podem inovar o ordenamento jurídico. São exemplos: o decreto regulamentar; as instruções ministeriais; as circulares; as portarias; as ordens de serviço etc²⁰⁶.

No caso da legalidade tributária, prevista no inciso I do artigo 150 da Constituição, que estabelece que tributo só pode ser criado ou majorado por meio de lei, deve-se entender “lei” no sentido estrito, ou seja, instrumento resultante de deliberação pelo Congresso Nacional. Isto porque as medidas provisórias e as leis delegadas, por exemplo, não obstante serem instrumentos primários, não são veículos aptos a instituir ou majorar tributos, conforme será visto nos itens seguintes. A Constituição Federal também é um instrumento primário, mas também não cria ou majora tributos, apenas discrimina de forma rígida a competência legislativa entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Nesse sentido, pode-se dizer que a legalidade genérica tem um espectro mais amplo do que a legalidade tributária.

Em relação às leis ordinária e complementar, a Constituição Federal expressamente autoriza a criação e majoração de tributo por meio desses atos normativos.

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 216-217.

Diferente, como relatado, é o caso das medidas provisórias, pois não obstante a Constituição autorizar o Poder Executivo editar medidas provisórias para tratar de matéria tributária (§ 2º do artigo 62), não há consenso sobre a possibilidade de medida provisória instituir ou aumentar tributo, tendo em vista o paradoxo existente entre os pressupostos da medida provisória e os princípios da legalidade e anterioridade no âmbito tributário. Aqui cabe tratar particularmente das leis ordinárias e complementares no âmbito tributário.

No ordenamento jurídico brasileiro, a lei ordinária é o instrumento legislativo por excelência na criação ou majoração de tributos. A lei deve descrever um fato e prescrever a relação jurídica advinda da ocorrência do fato, ou seja, deve a lei definir, de forma taxativa, todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária. Ademais, não é permitido à lei que institui tributo, delegar às normas de inferior hierarquia a função de definir qualquer dos critérios da norma padrão de incidência, tendo em vista os princípios da legalidade, tipicidade e tripartição dos poderes.

A lei complementar é aquela submetida ao *quorum* qualificado previsto no artigo 69 da Constituição, seja para dispor sobre matéria expressa ou implicitamente prevista na Constituição. Portanto, há duas peculiaridades em relação às leis complementares: i) matéria expressa ou implicitamente prevista na Constituição Federal (conteúdo ontológico), e ii) “quorum” qualificado de maioria absoluta (conteúdo formal). Tendo em vista essas características, é possível afirmar que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal. A Constituição prescreveu ainda que, em relação a certos tributos, cabe à lei complementar instituir, como é o caso, por exemplo, dos empréstimos compulsórios (artigo 148) e aqueles submetidos à competência residual da União (artigo 154, inciso I).

É importante salientar que o caráter ontológico-formal da lei complementar não lhe credencia superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias, pois é o requisito do fundamento de validade que possibilita verificar a hierarquia das normas pertencentes ao ordenamento jurídico, ou seja, uma norma jurídica é considerada superior a outra norma jurídica se for o fundamento de validade desta. Assim, a lei complementar só será hierarquicamente superior a uma lei ordinária, se for o fundamento de validade da lei

ordinária²⁰⁷. Regra geral, a lei ordinária deve encontrar fundamento de validade na Constituição e não em lei complementar, nesse caso, não haverá hierarquia entre as leis complementar e ordinária.

Nesse sentido, SOUTO MAIOR BORGES²⁰⁸:

“A relação de hierarquia supõe que uma norma retira a sua validade da conformação com outra norma. Diz-se então que a primeira é uma norma subordinada ou de grau inferior e a segunda, uma norma subordinante, ou de grau superior”.

Assim, tendo em vista que a hierarquia das normas relaciona-se ao critério de fundamento de validade, ou seja, uma norma jurídica é considerada superior a outra norma jurídica se for o fundamento de validade desta, o fato de a lei complementar aparecer logo acima das leis ordinárias no rol do artigo 59 da Constituição não significa que as leis complementares são superiores às leis ordinárias, pois referido dispositivo não se apresenta segundo um benefício de ordem, mas apenas enuncia os instrumentos resultantes dos processos legislativos previstos no ordenamento.

Saliente-se, ainda, que a relação de hierarquia é uma construção do sistema de direito positivo. No ordenamento jurídico brasileiro, existe a hierarquia sintática, de natureza lógica e a hierarquia semântica, subdividida em: formal e material. A hierarquia *formal* é aquela que se refere às formas de procedimento de criação, modificação e extinção das normas jurídicas pertencentes ao sistema, enquanto a hierarquia *material* refere-se ao conteúdo que pode dispor a lei (em sentido amplo).

Particularmente no âmbito tributário, em relação à hierarquia material, muitas leis ordinárias instituídas pelas pessoas políticas de direito constitucional interno têm como fundamento de validade a lei complementar, como é o caso das regras que dispõem sobre os conflitos de competência. Além da instituição de certos tributos, cabe também à lei

²⁰⁷ Segundo SOUTO MAIOR BORGES, há duas espécies de lei complementar: i) as que fundamentam a validade de outros atos normativos, como por exemplo, leis ordinárias, e ii) as que não fundamentam a validade de outros atos normativos. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 83.

²⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 15.

complementar expedir normas gerais de direito tributário, conforme previsão do artigo 146, inciso III da Constituição Federal²⁰⁹.

Segundo uma interpretação literal do referido artigo, à lei complementar cabe: i) dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as matérias referidas nas quatro alíneas seguintes. A doutrina que entende serem três as funções da lei complementar é denominada tricotômica. Seu contraponto é a teoria dicotômica, que partindo de uma interpretação sistemática, defende que cabe à lei complementar veicular normas gerais em matéria tributária, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar²¹⁰.

Ressalte-se que tendo em vista a hipótese postulada nesta dissertação, não seria apropriado analisar os pormenores relativos aos argumentos utilizados pelas correntes dicotômica (ou monotômica) e tricotômica. O objetivo de mencionar tais doutrinas deveu-se ao único fato de guardarem relação com o tema das leis complementares no âmbito tributário. Ao invés de adotar uma ou outra, este trabalho se limitará a afirmar que as conclusões a que chegam ambas doutrinas só poderiam ser mesmo diversas, na medida em que tomam como parâmetro diferentes sistemas de referência. Nesse sentido é o entendimento de SOUTO MAIOR BORGES, que salienta que os dicotômicos “tomam

²⁰⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

²¹⁰ A teoria denominada “dicotômica” é na verdade “monotômica”, na medida em que a lei complementar, para os seguidores desta corrente, teria uma única função: editar normas gerais em matéria de legislação tributária (tais normas teriam dois objetivos: dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar).

como parâmetro *outro campo de referência*, diverso sistema de referibilidade, o da autonomia dos Estados e dos Municípios”²¹¹.

FERRAZ JR. também entende que é uma questão de ponto de vista. Saliencia que a presença das normas gerais tributárias no ordenamento brasileiro é de fundamental importância para a segurança jurídica, pois elas desempenham uma dupla função: função-certeza (a partir da visão do emissor da norma geral) e função-igualdade (a partir da visão do receptor da norma). Ressalta ainda que a exigência de segurança postula de um lado a generalidade da discriminação de competências para proteger o valor da igualdade e de outro, a abstração e tipificação para proteção do valor da certeza, entretanto, a prevalência dependerá do ponto de vista adotado:

“Então podemos ver nas normas gerais tributárias de que nos fala a Constituição *ou* normas primárias cujo tributo seria a unidade de certos conteúdos genéricos (tendência que privilegia a função-certeza na produção da segurança com a consequência de favorecer o centralismo e o intervencionismo) *ou* apenas normas secundárias, cujo atributo seria a pluralidade dos endereçados, tratados igualmente, exigindo por conseguinte, que a segurança repousasse numa rígida discriminação as competências por normas secundárias (tendência que privilegia a função-igualdade na produção da segurança, com a consequência de favorecer uma certa perda de controle da unidade material do sistema)”²¹².

Ou seja, quando prevalece a função-igualdade, então as normas gerais teriam um espectro mais restrito, na medida em que só poderiam tratar das regras de competência: dispor sobre conflitos de competência e regular o poder de tributar (teoria dicotômica). De outro lado, quando a ênfase é na função-certeza, então a interpretação é mais ampla, ou

²¹¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário* n. 87. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67. Diz-se que a teoria dicotômica (ou monotômica) adota como sistema de referência a autonomia dos Estados e dos Municípios, na medida em que entendem que a interpretação literal do artigo 146 da Constituição defendida pelos tricotômicos afronta tal princípio, já que ficaria ao talante da lei complementar tratar de normas gerais, que por sua vez, poderiam versar sobre quaisquer assuntos, desde a definição de tributos e suas espécies, bem como obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários etc.

²¹² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”. *Revista de Direito Tributário* ns. 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 55.

seja, as leis complementares poderiam dispor sobre normas gerais de direito tributário, tal como previsto literalmente pelo artigo 146, inciso III da Constituição Federal (corrente tricotômica).

Assim, eleger a doutrina dicotômica ou tricotômica depende de atos de valoração, ou seja, depende da forma como o sujeito que analisa o objeto (no caso, o sistema de direito positivo) faz prevalecer a graduação hierárquica dos valores igualdade e certeza (função-igualdade e função-certeza), pois, conforme visto, embora os valores sejam incomensuráveis, é possível graduá-los de forma hierárquica, segundo a importância que representam no contexto de referência²¹³.

6.9. Medida provisória em matéria tributária

A medida provisória encontra-se disciplinada no *caput* do artigo 62 da Constituição Federal, já com as alterações da Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001, da seguinte forma: “em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional”²¹⁴.

O parágrafo 1º do artigo 62 dispõe acerca das matérias que não podem ser objeto de medidas provisórias, dentre as quais não consta elencada matéria tributária. Já o parágrafo 2º do artigo 62 trata especificamente de matéria tributária ao dispor que “medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

²¹³ Ver item *Hierarquia dos valores*

²¹⁴ A redação originária do artigo 62 tinha os seguintes termos: “em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de 5 (cinco) dias”.

Segundo uma interpretação literal dos artigos ora transcritos, com exceção dos impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II (impostos de importação; exportação; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; impostos extraordinários por motivo de guerra) todos os outros só poderiam ser cobrados se a medida provisória que os criasse houvesse sido convertida em lei até noventa dias antes do término do exercício financeiro, a fim de atender ao previsto no artigo 150, inciso III, “c” da Constituição Federal.

Ocorre que a previsão de instituição ou modificação de tributo por meio de medida provisória não se ajusta a uma interpretação sistemática do direito positivo brasileiro, mesmo com as alterações realizadas pelo poder constituinte derivado mediante a Emenda Constitucional n. 32 de 2001, pois tal previsão desrespeita o princípio da legalidade tributária e, conseqüentemente, o princípio da segurança jurídica, já que tributo só pode ser criado ou majorado por lei, compreendida como a expressão do consentimento dos cidadãos representados pelo Poder Legislativo²¹⁵.

Admitir que medidas provisórias podem instituir ou majorar tributos é interpretar que o princípio da legalidade tributária obriga a criação ou aumento de tributo por lei ou por instrumento que possua “força de lei”, porém o fato de as medidas provisórias terem “força de lei” não as torna lei (lei formal e material). Ademais, enquanto não ratificadas pelo Legislativo, as medidas provisórias têm vigência imediata²¹⁶ à sua publicação, mas de forma precária e reversível, já que uma vez rejeitadas pelo Congresso Nacional, os atos praticados durante sua vigência devem ser invalidados pela ordem jurídica.

O paradoxo da criação ou aumento de tributo por meio de medidas provisórias fica claro quando se interpreta o princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I da

²¹⁵ De modo análogo, o artigo 55 da Constituição Federal anterior já previa a competência do Presidente da República para expedir decretos-leis sobre certas matérias em casos de “urgência” e “interesse público relevante”. Como ocorre com as medidas provisórias atualmente, a vaguidade dos critérios de urgência e relevância dá brecha para que o Poder Executivo abuse da faculdade de editar decretos-leis, sob o pretexto de se tratar de situação de relevância. À época da vigência da Constituição Federal de 1967, GERALDO ATALIBA já ressaltava a impropriedade da criação ou aumento de tributos por meio de decretos-leis. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

²¹⁶ Segundo BARROS CARVALHO, as medidas provisórias devem ter *vigência* imediata e não *eficácia*. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 64 e ss.

Constituição Federal) que estabelece que tributo só pode ser criado ou aumentado por meio de lei, conjuntamente com o princípio da anterioridade geral (artigo 150, inciso III, “b”), considerado um princípio funcional da legalidade, que prevê que a lei que cria ou aumenta tributo só pode ser aplicada se tiver sido publicada antes do início do exercício financeiro de cobrança.

Sobre a incompatibilidade das medidas provisórias com os princípios da legalidade e anterioridade tributárias, BARROS CARVALHO²¹⁷ ressalta que

“Faço questão de lembrar que desde a instalação da ordem jurídica vigente, até agora, tenho sustentado a incompatibilidade do expediente previsto no art. 62 da Constituição Federal, não só com o acatamento ao princípio da anterioridade tributária, como também com a manifestação de consentimento por parte dos administrados”.

Quando um tributo é criado ou majorado por lei, após a lei ter sido aprovada, sancionada, publicada e ter entrado em vigência, a Constituição Federal determina o adiamento da sua eficácia para o exercício seguinte ao da sua publicação, com vistas a atender os princípios da anterioridade e da segurança jurídica que proíbem o elemento surpresa nas relações jurídicas tributárias. Isto quer dizer que quando o veículo introdutor da norma que institui ou modifica tributo é a lei, sua eficácia fica *diferida* para o exercício seguinte ao da publicação.

De outro lado, se o tributo é criado ou aumentado por medida provisória, não há como adiar a sua vigência, tendo em vista a *urgência* e *relevância*, pressupostos da instituição de medidas provisórias. Isto significa que antes mesmo que a medida provisória seja convertida em lei pelo Congresso Nacional (caso seja aprovada), a sua vigência é antecipada desde o momento da edição pelo Presidente da República, o que não se coaduna com o princípio da anterioridade.

Assim, enquanto o tributo que é instituído por lei só pode ser cobrado a partir do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação em consonância com a anterioridade

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 73.

e, conseqüentemente, o valor segurança jurídica, aquele tributo que é criado por medida provisória pode ser exigido imediatamente, pois por definição constitucional, as medidas provisórias têm vigência imediata, mesmo antes da apreciação do ato do Presidente da República pelo Congresso Nacional.

A respeito da impossibilidade de medida provisória instituir ou aumentar tributo, MISABEL DERZI²¹⁸ ressalta que

“O art. 62 só ganha razoável interpretação se colocado em confronto com o sistema constitucional tributário. E esse se assenta sobre valores como segurança, previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas que têm, na legalidade e na anterioridade, suas mais importantes expressões. Criar tributo ou aumentá-lo somente poderá ser válido, de acordo com a Constituição, se o instrumento utilizado for a lei ordinária (como regra) ou a complementar (para os empréstimos compulsórios e os impostos novos, criados no exercício da competência residual), atos normativos conciliáveis com o princípio da anterioridade. As medidas provisórias, em virtude da antecipação de efeitos à própria existência da lei em que se converterão, são veículos que guardam profunda antinomia ao tradicional princípio da anterioridade das leis fiscais”.

No mesmo sentido é o entendimento de HUMBERTO ÁVILA²¹⁹

“A vigência imediata da medida provisória torna-se, assim, incompatível com a instituição de tributos, sujeita que está ao princípio da anterioridade. A medida provisória é instrumento de produção de efeitos transitórios imediatos à publicação, insustentável no Direito Tributário, sistema no qual as normas que instituem tributos têm sua eficácia procrastinada pelo princípio da anterioridade”.

²¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos”. *Revista de Direito Tributário* n. 45. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.134.

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 125-126.

Há quem possa questionar se não pode existir urgência em relação à matéria tributária a fim de ensejar a instituição ou modificação de tributo por meio de medida provisória, já que a medida provisória tem como pressupostos a relevância e urgência, segundo o artigo 62 da Constituição Federal. Ocorre que por definição constitucional, matéria tributária, regra geral, não é considerada urgente ou de relevante interesse, tanto é que tributo só pode ser cobrado a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou, segundo o princípio da anterioridade tributária.

Isto significa que se tributo não é considerado pela Constituição como urgente ou de relevante interesse, não há como existir compatibilidade com o artigo 62 que dispõe expressamente que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias com força de lei, submetendo-as posteriormente à apreciação do Congresso Nacional. A regra geral, portanto, é que tributo não é urgente, mas nos casos de relevância e urgência em matéria tributária, as exceções encontram previsão específica na Constituição Federal, diversa daquela prevista no artigo 62 que regula as medidas provisórias.

Assim, nos casos em que há relevância e urgência na instituição de tributo, as exceções foram disciplinadas de forma taxativa pela Constituição Federal. Ou seja, as exceções ao princípio da anterioridade nos casos extremos de urgência em matéria tributária encontram-se previstas na Constituição, não existindo brecha para discricionariedade por parte do Executivo. É o caso, por exemplo, do artigo 153, § 1º que permite ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os impostos de importação, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Nessa situação, não há nem mesmo que cogitar a edição de medida provisória, pois se é facultado ao Executivo alterar as alíquotas por meio de decreto, não é necessário que essa faculdade garantida pela Constituição seja exercida com a posterior apreciação do

legislador (obviamente que o Poder Executivo deve observar os parâmetros fixados pela lei). Sobre o assunto, ROQUE CARRAZA²²⁰ salienta que

“[...] se ao Presidente da República fosse dado, com apoio no art. 62 da Carta Suprema, criar ou aumentar qualquer destes impostos, o § 1º do art. 153 deste Diploma perderia a razão jurídica de existir. Não teria o menor sentido autorizar o Presidente da República a, *atendidas as condições e os limites da lei*, alterar as alíquotas destes quatro impostos federais se ele, por meio de medidas provisórias, pudesse criá-los ou aumentá-los, desde que presentes os requisitos da urgência e da relevância”.

Ademais, a Constituição Federal prevê no artigo 148, inciso I a edição de empréstimos compulsórios por meio de lei complementar para atender despesas extraordinárias nas situações de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Nesses casos, a cobrança de empréstimos compulsórios não se sujeita ao princípio da anterioridade, tendo em vista a urgência de custear situações extraordinárias²²¹. Aqui também não há discricionariedade para o Poder Executivo baixar medidas provisórias, pois para custear as despesas relativas a essas situações extraordinárias, a Constituição estabeleceu que o veículo apropriado é a lei complementar.

Ressalte-se que são hipóteses de exceção ao princípio da anterioridade e não da legalidade, pois os tributos não podem ser instituídos ou aumentados por meio de medida provisória, mesmo nos casos de relevância e urgência, já que o sentido atribuído a esses termos pelo artigo 62 da Constituição Federal não se ajusta à conotação que deve ser atribuída à urgência e relevância tributárias em decorrência do princípio da segurança jurídica. Portanto, não há na Constituição Federal, no que se refere à matéria tributária, compatibilidade entre medidas provisórias e lei (entendida como ato originado do Poder Legislativo) já que a criação de tributo está submetida ao princípio da legalidade.

²²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 285.

²²¹ Ver item *Princípio da anterioridade*

6.10. Faculdade regulamentar do Poder Executivo

Segundo o princípio da tripartição das funções estatais, os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo são órgãos autônomos e independentes entre si, que possuem funções específicas dentro da estrutura e organização da ordem jurídica. No sistema de direito positivo brasileiro, a criação de leis é de competência exclusiva do Poder Legislativo, cujos membros são mandatários do povo, que é o detentor originário do poder, segundo o princípio da soberania popular.

Quatro são os elementos que caracterizam um Estado de Direito: i) o império da lei, como expressão do consentimento do povo; ii) direitos e garantias fundamentais; iii) divisão dos poderes e iv) legalidade da Administração, ou seja, a atuação da Administração está condicionada à lei. No Brasil, a faculdade regulamentar do Poder Executivo está sujeita ao princípio da legalidade (dentre outros princípios), segundo o artigo 37 da Constituição Federal. Isto quer dizer que os regulamentos expedidos pelo chefe do Poder Executivo têm como limite de atuação os parâmetros fixados pela lei, ou seja, os preceitos regulamentares são sujeitos ao princípio da legalidade.

A lei é o núcleo do ordenamento jurídico brasileiro, o que significa que somente a lei pode constituir direitos e obrigações, tal como estabelecido pelo princípio da legalidade. Assim como a lei (em sentido estrito), os regulamentos também são veículos introdutórios de normas gerais e abstratas, porém são atos normativos secundários, ou seja, não alteram a ordem jurídica de forma inaugural, cabendo-lhes tão-somente a função de dar aplicabilidade às leis.

A respeito de os decretos regulamentares se consubstanciarem em veículos introdutórios de normas secundárias, BARROS CARVALHO²²² ressalta que

²²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 75-76.

“Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias”.

É importante salientar que o direito positivo brasileiro autoriza apenas os regulamentos *executivos*, tendo em vista o artigo 84, inciso IV da Constituição Federal, que prevê que “compete privativamente ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”²²³. Ou seja, o papel do regulamento limita-se a garantir a *fiel execução* da lei, reduzindo os graus de generalidade e abstração, sem alterar o seu conteúdo. Portanto, o sistema de direito positivo, com vistas a tutelar a segurança jurídica, submete o regulamento ao princípio da legalidade.

Segundo ROQUE CARRAZZA, os destinatários do regulamento são os subordinados do chefe do Poder Executivo, que sobre eles tem poder hierárquico e só indiretamente pode atingir os administrados, já que os particulares não são subordinados hierárquicos do Poder Executivo. O regulamento, portanto, não pode constituir obrigações para os sujeitos que não se encontram subordinados ao editor do regulamento. Assim, por exemplo, o regulamento expedido pelo Presidente da República só pode obrigar os servidores da União (nem mesmo os seus administrados estão sujeitos ao regulamento, mas somente à lei)²²⁴.

Assim, por este prisma, o regulamento inova a ordem jurídica ao criar obrigações aos subordinados do chefe do Poder Executivo, desde que esses deveres sirvam

²²³ A respeito dos regulamentos *autônomos*, GERALDO ATALIBA ressalta que “os escritores que defendem a possibilidade do regulamento autônomo no Brasil usam só argumentos sociológicos, ideológicos (totalitários), econômicos. E expõem o que é *óbvio, evidente, irresistível*...na França ou alhures, mas que aqui é ilícito punível como *crime de responsabilidade* (art. 85, VII). *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

²²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 358 e ss. Na mesma linha, GERALDO ATALIBA: “já os terceiros não-subordinados, nem tutelados, só devem obediência à lei. Indiretamente, porém, obedecerão ao regulamento, ao tratarem com os subordinados sujeitos às regras regulamentares. Só por via reflexa o regulamento os atinge”. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 140.

como forma de fiel cumprimento das leis. Mas, não é qualquer lei que pode ser objeto de regulamentação, pois a faculdade regulamentar só pode ser exercida para fiel execução das leis administrativas *lato sensu*²²⁵, não auto-executáveis e cuja execução é responsabilidade do chefe do Executivo²²⁶. A lei tributária, como lei administrativa *lato sensu*, não pode atribuir ao regulamento a interpretação de seu conteúdo, pois não é função do regulamento interpretar ou integrar a lei, mas apenas introduzir normas para que a lei possa ser executada.

O valor segurança jurídica não se coaduna com a idéia de inovação da ordem jurídica por meio de atos regulamentares, tendo em vista a necessidade de constituição de direitos e obrigações apenas quando consentidos pelo povo e tal consentimento é manifestado pelos seus mandatários no Parlamento. Ou seja, apenas a lei inova o ordenamento para constituir relações jurídicas, já que a lei é a expressão da vontade geral. O regulamento, por não se originar de um processo legislativo democrático, não pode estabelecer regras além das contidas nas leis.

Por esse motivo é que, mesmo que o chefe do Executivo deixe de regulamentar uma lei tributária não auto-executável, não significa que esta lei não deve ser aplicada para produzir os efeitos sobre os fatos hipoteticamente previstos. Existindo um mínimo de eficácia, a lei deve incidir para constituir os deveres jurídicos abstratamente previstos, independentemente de o Poder Executivo baixar preceitos regulamentares. Na verdade, a omissão do Executivo não deve ser um obstáculo para aplicação da lei, já que a lei é o instrumento apto para constituir, de forma inaugural, relações jurídicas.

No âmbito tributário, todos os critérios da hipótese de incidência devem ser estabelecidos por lei. Não há discricionariedade para que o decreto regulamentar fixe alíquota ou base de cálculo ou qualquer outro critério da norma padrão de incidência

²²⁵ De acordo com ROQUE CARRAZZA, as leis administrativas *lato sensu* são as leis administrativas propriamente ditas, as leis financeiras, as leis tributárias, as leis orçamentárias, as leis previdenciárias, as leis que tratam do meio ambiente e outras do mesmo tipo. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 365.

²²⁶ Segundo o artigo 85, inciso VII da Constituição Federal, o Presidente da República não pode praticar atos que atentem contra o cumprimento das leis (e das decisões judiciais). Isto significa que diante de uma lei administrativa (inclusive as leis tributárias) não auto-aplicável e que lhe compete a execução (o Presidente da República só poderá regulamentar as leis administrativas federais), o Presidente da República deve regulamentá-la, sob pena de crime de responsabilidade.

tributária. Os princípios da legalidade e da tripartição do poder são, portanto, limites à faculdade regulamentar, na medida em que o regulamento serve como técnica da fiel execução da lei, sem, no entanto, constituir direitos e obrigações.

6.11. Leis delegadas

De acordo com o artigo 68 da Constituição Federal, “as leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional”. O § 1º do referido artigo estabelece que “não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Diante disso, é possível logo afirmar que as leis delegadas não podem criar ou aumentar empréstimos compulsórios e impostos da competência residual da União, tendo em vista que a Constituição Federal expressamente vedou no § 1º do artigo 68, a delegação ao Presidente da República “matéria reservada à lei complementar” e, conforme relatado, os empréstimos compulsórios e os impostos da competência residual da União são matérias sob reserva de lei complementar, de acordo com os artigos 148 e 154, inciso I, ambos da Constituição. Aliás, não cabe à lei delegada tratar de quaisquer outros assuntos tributários para os quais a Constituição tenha indicado a lei complementar como veículo adequado²²⁷.

²²⁷ Sobre as restrições das leis delegadas no âmbito tributário, MISABEL DERZI salienta que “a lei delegada, portanto, além do controle exercido pelo próprio Poder delegante, sofrerá aquele exercido pelo Poder Judiciário que deverá decidir sobre a validade da resolução delegante, a qual tem de estabelecer, necessariamente, limites no tempo (por seu caráter excepcional), no conteúdo e sentido do objeto e matéria delegada, nos aspectos quantitativos do dever tributário. Por essas razões, a possibilidade de sua aplicação, no campo tributário, é restrita, condicionada e excepcional”. Notas. *In*: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 94.

Com vistas a realizar a segurança jurídica no âmbito tributário, assim como as medidas provisórias, as leis delegadas não têm aptidão para criar ou majorar tributo, já que no ordenamento jurídico brasileiro cabe apenas à lei, compreendida como o produto de deliberação pelos representantes do povo, livremente eleitos, instituir ou aumentar tributo. É o princípio do consentimento, pelo qual o povo deve consentir em pagar tributo, ou seja, deve consentir em ter sua liberdade e seu patrimônio limitados por meio de leis, aprovadas por seus mandatários no Parlamento.

Sobre a impossibilidade de lei delegada criar ou majorar tributo, ROQUE CARRAZA²²⁸ ressalta que

“Na medida em que a Constituição não permitiu expressamente que o chefe do executivo, por meio de lei delegada, criasse ou majorasse tributos, deve prevalecer a interpretação que prestigia o princípio da legalidade tributária”.

Realmente, se ao Poder Executivo fosse permitido criar ou majorar tributos por meio de leis delegadas, pouco valeria os princípios da legalidade tributária e da tripartição dos poderes. Na verdade, há a possibilidade de o Poder Executivo modificar as alíquotas de quatro impostos federais, conforme artigo 153, § 1º da Constituição Federal. Entretanto, é importante ressaltar que tal prerrogativa só pode ser exercida nos limites fixados pela lei, em observância ao princípio da legalidade tributária, conforme será visto no próximo item.

6.12. Aparente exceção ao princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária prescreve que somente a lei pode criar ou aumentar tributo. Mas o que se significa “aumentar” tributo? Seguindo a linha de GERALDO ATALIBA, “aumentar tributo é alterar a base impositiva de modo a alargá-la

²²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 294.

ou ampliá-la; ou ainda, incrementar a alíquota tributária”²²⁹. Ou seja, aumentar tributo implica alargar ou ampliar o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, podendo ser a base de cálculo²³⁰, a alíquota, ou ambos.

O critério quantitativo do tributo está descrito no conseqüente da Regra Matriz e é composto pelo binômio “base de cálculo - alíquota”. A função da base de cálculo é a de medir a intensidade da hipótese de incidência e juntamente com a alíquota, definir o “quantum” tributário.

De acordo com BARROS CARVALHO, a base de cálculo tem três funções distintas: i) medir as proporções reais do fato; ii) compor a determinação da dívida e iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese (a base de cálculo confirma quando há perfeita sintonia com o núcleo da hipótese, infirma quando há incompatibilidade e afirma quando prevalece como critério material a ação-tipo avaliada em decorrência de obscuridade da lei)²³¹.

Já a alíquota pode assumir duas feições: valor monetário fixo ou variável em função de escalas da base de cálculo, ou uma fração, percentual ou não da base de cálculo. Assim, de acordo com o princípio da legalidade tributária, apenas a lei pode indicar e alterar o critério quantitativo da norma padrão de incidência tributária (base de cálculo e alíquota).

A doutrina se divide a respeito de o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os impostos de importação e exportação representarem exceções ao princípio da legalidade, tendo em vista a previsão constitucional do artigo 153, § 1º, que prevê que tais tributos podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo por meio de decreto.

Entretanto, esta não é a posição adotada por este trabalho, pois o artigo 153, § 1º da Constituição Federal permite apenas ao Poder Executivo a faculdade de alterar as

²²⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 132.

²³⁰ De acordo com a doutrina, a expressão “base de cálculo” tem como sinônimos: “base imponible”, “matéria tributável”, “pressuposto valorativo do tributo”.

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 340 e ss.

alíquotas dos referidos impostos, desde que “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”. Ou seja, está o Executivo obrigado a observar o que a lei previamente já estabeleceu sobre as alíquotas dos impostos sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e sobre importação e exportação.

O Poder Executivo não tem competência para criar as alíquotas desses impostos, mas tão-somente alterá-las segundo os limites estabelecidos pelo legislador. Ora, alterar algo pressupõe que este algo pré-exista. Assim, o artigo 153, § 1º não permite ao Executivo inovar a ordem jurídica, mas apenas alterar alíquotas dentro dos limites já especificados pela lei. Isto significa que se a lei não estipulou limites mínimos e máximos para as alíquotas dos impostos elencados no artigo 153, § 1º, ou seja, estipulou uma única alíquota, então o Poder Executivo não poderá alterá-la.

O artigo 153, § 1º da Constituição Federal não outorga ao Poder Executivo a competência para descrever a hipótese de incidência tributária no tocante ao seu aspecto quantitativo (mais especificamente em relação à alíquota), já que cabe apenas à lei descrever todos os aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária, inclusive, definir a base de cálculo e as alíquotas, conforme o princípio da legalidade tributária, salvo as exceções expressamente previstas²³². Portanto, os impostos indicados no referido artigo só podem ser criados ou majorados por lei, podendo a lei definir o *teto* e o *piso* das alíquotas. Se assim for, o Poder Executivo terá a faculdade de alterar as alíquotas, sempre dentro dos limites mínimos e máximos estabelecidos pelo legislador²³³.

A respeito de os impostos alfandegários, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a

²³² É importante ressaltar que a Constituição Federal prevê expressamente exceções, como é o caso do ICMS Combustíveis, cujas alíquotas são fixadas por Convênio, que não é ato do Poder Legislativo (artigo 155, § 4º, inciso IV).

²³³ MISABEL DERZI tem o mesmo entendimento: “aqui há um único espaço a uma certa graduação, é exatamente aquele já referido no art. 153, § 1º: *é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros e do IPI ou do IOF nos limites da lei*. Então, nesses casos, a lei fixará alíquota mínima e a máxima, e, dentro desses limites, o Poder Executivo terá uma margem de discricionariedade”. “Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação)”. *Revista de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 175.

títulos ou valores mobiliários não representarem exceções ao princípio da legalidade, ROQUE CARRAZA²³⁴ salienta que:

“Estamos, aqui, pois, diante de uma faculdade, não da Administração, mas do legislador. Ele é que está autorizado a estabelecer *as condições* e *os limites* para que o Poder Executivo altere as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da CF”.

6.13. Realização da segurança jurídica por meio do princípio da legalidade tributária

A Constituição Federal de 1988 enuncia em seu preâmbulo²³⁵ os valores supremos da sociedade brasileira que o Estado deve assegurar na condição de Estado Democrático de Direito. Dentre os valores supremos contidos no preâmbulo constitucional estão proclamados o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Não obstante a discussão em torno da força atribuível aos preâmbulos constitucionais, o presente trabalho considera o preâmbulo como parte do texto constitucional e, portanto, seus enunciados possuem força normativa²³⁶. O preâmbulo constitucional revela a tradição da idéia de direito disseminada no âmbito histórico e cultural em que foi criada a Constituição Federal de 1988, constituindo um elenco de valores supremos da sociedade brasileira que o Estado, instituído como um Estado Democrático de Direito, deverá proporcionar, razão pela qual não se pode deixar de atribuir normatividade ao seu conteúdo.

²³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 296.

²³⁵ “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”.

Segundo a ordem estabelecida no preâmbulo da Constituição Federal vigente, em primeiro lugar aparece a liberdade como valor que realiza a organização jurídica do Estado Democrático de Direito Brasileiro. A liberdade relaciona-se com a dignidade inerente à pessoa humana, já que a liberdade patrimonial dos particulares exige ampla proteção jurídica. Logo em seguida, a segurança, valor que garante como devem ser as relações travadas entre o Estado e os indivíduos, indicando a total sujeição do Estado como ordem normativa aos limites impostos pela Constituição Federal.

Após a segurança, o preâmbulo indica os valores do bem estar e desenvolvimento, demonstrando que tais valores constituem fins perseguidos pelo Estado Democrático Brasileiro, no sentido de proporcionar o desenvolvimento e equilíbrio sócio-econômico da sociedade.

Em seguida, o preâmbulo constitucional prestigia o valor igualdade, que determina que a lei deve valer para todos de forma isonômica, respeitados os critérios de desigualdade compatíveis com ordenamento. Assim, a igualdade realiza o caráter democrático do Estado brasileiro, ao garantir um tratamento isonômico de oportunidades e participação social a todos.

Por fim, está enunciado no preâmbulo o valor justiça, cujo sentido pode ser compreendido associado à idéia de equidade, ou seja, é possível conceber a equidade como a justiça do caso singular. O valor justiça representa a regra de que o direito atribui a cada pessoa o que lhe é devido dentro do contexto normativo. Portanto, a justiça deve estar compreendida no conteúdo de toda lei constitutiva de um Estado Democrático de Direito.

Embora todos esses valores sejam supremos, o núcleo desta dissertação é a segurança. O termo “segurança” mencionado no preâmbulo constitucional deve ser interpretado como segurança jurídica, já que é a segurança jurídica a condição de existência do Estado Democrático Brasileiro. A segurança (jurídica) encontra-se enunciada tanto no preâmbulo da Constituição Federal como no *caput* do artigo 5º como direito inviolável e garantido a todos os cidadãos. Portanto, o legislador constituinte reiterou a segurança como um dos direitos fundamentais, já que bastava estar enunciada no preâmbulo constitucional para ostentar normatividade.

Conforme visto, o sistema de direito positivo brasileiro é o conjunto de normas jurídicas válidas que têm como fundamento maior de validade a Constituição Federal. As normas jurídicas construídas a partir das leis prescrevem os comportamentos que devem ser praticados pelos indivíduos nas relações de intersubjetividade como forma de garantir a segurança jurídica. O preâmbulo da Constituição Federal proclama não só valores, mas também a idéia de direito propugnada pela sociedade brasileira e pelo Estado Democrático de Direito Brasileiro.

Assim, a segurança jurídica implica a realização do princípio da legalidade como norma fundamental do ordenamento jurídico. No Estado Democrático de Direito Brasileiro, a legalidade encontra-se ligada à idéia de segurança jurídica, pois é a legalidade que proporciona a certeza do direito e a proibição de arbitrariedades por parte do Estado. Portanto, é qualidade de qualquer Estado de Direito que a legalidade consubstancie a realização da segurança jurídica.

A respeito da objetivação da segurança jurídica sobre o princípio da legalidade, DIVA MALERBI²³⁷ salienta que

“Em suma, pelo que revela a *mens legis* norteadora do direito positivo, o valor essencial *segurança* pede a formalização constitucional do princípio da legalidade como regra-padrão de funcionamento do sistema de direito positivo. Este será constituído de leis, com base na Constituição. A norma é, pois, prescrição que deverá receber da lei a condição estrutural de sua juridicidade. Enfim, a lei irá metamorfosear a prescrição em direito vigente, uma técnica voltada a garantir a segurança jurídica”.

Todos os valores enunciados no preâmbulo da Constituição Federal, inclusive a segurança, são valores implícitos às normas constitucionais e, portanto, devem integrar o conteúdo das normas jurídicas a serem aplicadas pelos julgadores. São implícitos na medida em que não há no texto constitucional qualquer disposição expressa de que esses

²³⁷ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: D.P.M. Malerbi, 1992, 70 p. - Tese de doutorado em Direito apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

valores devem ser respeitados pelo Poder Público. No caso da segurança jurídica, por exemplo, não há enunciado expresso que obrigue a pessoa jurídica competente a observar a segurança jurídica no ato de edição de normas jurídicas.

A esse respeito, TATHIANE PISCITELLI²³⁸ assevera que “os valores enunciados no preâmbulo da Constituição da República são os valores implícitos a todas as normas constitucionais, uma vez que refletem a tradição e a consciência histórica do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988”.

Na aplicação do direito, o intérprete autêntico deve observar tanto o valor-raiz como o valor implícito da segurança jurídica. O valor-raiz é o modal deôntico presente no conseqüente da norma jurídica e a segurança jurídica que é um valor implícito, deve se realizar no suporte do princípio da legalidade.

No caso do princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I da Constituição) que estabelece que o tributo só pode ser instituído ou majorado por meio de lei, o valor-raiz é o *proibido* (é proibida a instituição ou majoração de tributo por qualquer veículo que não seja a lei), ou o *obrigatório* (o tributo deve ser criado ou majorado por meio de lei). O valor implícito é a segurança jurídica, ou seja, somente é possível a criação ou aumento de tributo por meio de lei, veículo introdutor de normas jurídicas resultante de aprovação pelos representantes do povo, eleitos de forma democrática²³⁹.

Não basta simplesmente dizer que a condição de existência de um Estado Democrático de Direito é a segurança jurídica, sem contextualizar esse valor implícito com os valores-raiz do princípio da legalidade. Ainda mais que a segurança jurídica, como valor que é, possui como característica a *objetividade*, ou seja, necessita de um suporte para se realizar. Nesse sentido, o princípio da legalidade é o que melhor informa um Estado Democrático de Direito, na medida em que garante que direitos e obrigações só podem ser instituídos por meio de lei.

²³⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 117.

²³⁹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 149.

Portanto, falar puramente em segurança jurídica sem delimitar o seu sentido e alcance na aplicação do direito é correr o risco de banalizar a sua importância como valor implícito em um Estado Democrático de Direito. A segurança jurídica implica positividade do direito, o que quer dizer que esse valor se objetiva no princípio da legalidade para garantir, por meio das normas jurídicas válidas, outros valores supremos proclamados no preâmbulo constitucional, como a igualdade e a justiça.

A respeito do princípio da legalidade garantir a objetivação da segurança jurídica, ALBERTO XAVIER²⁴⁰ ressalta que

“Vimos já que a concepção de um Estado de Direito atribui à lei a função de principal instrumento da justiça material; mas a essa mesma concepção é ainda inerente a idéia de que a lei deve garantir, na maior extensão possível, a segurança jurídica ou certeza do Direito”.

No Estado de Direito, ao contrário do Estado de Poder ou Estado de Polícia, todos os indivíduos, governantes e particulares se submetem ao império da lei. Ou seja, no Estado de Direito, a organização e atividade nas relações são disciplinadas pela lei, inclusive, no seu sentido amplo (Constituição, leis, regulamentos etc.). Além disso, no Estado de Direito são conferidos aos cidadãos a titularidade de direitos subjetivos fundamentais perante o próprio Estado e perante outros indivíduos, nota característica da realização da segurança jurídica.

Ressalte-se que no Estado Democrático de Direito, não só as normas gerais e abstratas devem ser cumpridas pelos indivíduos, mas também as normas individuais e concretas (decisões administrativas e judiciais), pois em um Estado de Direito, a obrigatoriedade decorre das leis e das decisões emanadas pelos órgãos competentes, segundo as do próprio sistema de direito positivo.

Entretanto, as normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas devem ter como fundamento de validade a Constituição Federal, na medida em que as normas derivadas dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo não podem contrariar os

²⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

valores proclamados pela Constituição Federal, nem os direitos fundamentais conferidos a toda e qualquer pessoa, dentre eles, a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade.

No tocante à tributação, os valores enunciados no preâmbulo e no artigo 5º da Constituição Federal consubstanciam dimensão ainda maior, considerando a relação jurídica estabelecida entre o Estado (na condição de sujeito ativo que detém o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma obrigação pecuniária) e o particular (como sujeito passivo que possui o dever jurídico de cumprir a obrigação). Isto porque a ação estatal de tributar atinge diretamente o patrimônio e a liberdade das pessoas, valores fundamentais para o cidadão que devem ser protegidos pela Constituição.

A segurança jurídica assume maior intensidade nas relações jurídicas tributárias, na medida em que no subsistema constitucional tributário, o princípio da legalidade se reveste como reserva absoluta de lei formal, como salienta ALBERTO XAVIER²⁴¹:

“Compare-se com o que se sucede, por exemplo, no Direito Administrativo e no Direito Penal: no primeiro, porque as considerações de segurança jurídica nunca conseguiram absorver as de oportunidade e conveniência, próprias da Administração, o princípio da legalidade contenta-se em estabelecer uma mera preeminência da lei ou – para a doutrina ainda hoje majoritária – uma reserva relativa de lei material; mas já no segundo, em que, compreensivelmente, as razões de segurança jurídica são dominantes, o princípio da legalidade sempre se impõe como uma reserva absoluta de lei, lei essa que pode contudo – ao menos no campo das contravenções – ser uma simples lei material. Que no Direito Tributário o princípio da legalidade se tenha configurado como uma reserva absoluta de lei formal atesta bem que a idéia de segurança jurídica desempenha nele um papel de primeiro plano”.

²⁴¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

Alguns autores, entre eles ROQUE CARRAZZA²⁴², entendem que os direitos fundamentais consagrados constitucionalmente e que se referem à tributação formam o chamado “estatuto do contribuinte”, que exige que os entes públicos exerçam a competência tributária, a fiscalização e arrecadação dos tributos segundo as limitações impostas pela Constituição Federal, com vistas a objetivar valores como a segurança jurídica e realizar a idéia de Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, DIVA MALERBI²⁴³ ressalta que

“A legalidade apareceu vinculada à noção de segurança jurídica, e esta, no Estado de direito, converteu-se no conteúdo e alcance do princípio da legalidade, a fim de bem cumprir a sua função de tutela da certeza do direito e de proibição de arbítrio. Mais precisamente é como característica essencial de todo e qualquer Estado de Direito que a legalidade consubstancia garantia de segurança jurídica e, ao mesmo tempo, se transforma num instrumento indispensável à realização da justiça”.

Assim, todas as pessoas jurídicas que detém a competência tributária distribuída de forma rígida pela Constituição Federal são obrigadas a respeitar os valores e os direitos fundamentais emanados do texto constitucional. A Constituição Federal não só consagrou como garantiu expressamente a segurança jurídica que é um valor que se confunde com a própria definição do Estado Democrático de Direito.

No Estado Democrático de Direito, a lei é o produto da representação direta da vontade da maioria e serve de instrumento para que o Estado mantenha a ordem social por meio dos valores proclamados na Constituição Federal, em especial, a segurança jurídica, considerado o valor-fim do ordenamento jurídico e expressamente enunciada pela Constituição Federal brasileira como valor supremo (preâmbulo constitucional) e como direito fundamental (*caput* do artigo 5º).

²⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 417.

²⁴³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: D.P.M. Malerbi, 1992, 109 p. - Tese de doutorado em Direito apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

A legalidade associada à idéia de segurança jurídica no Estado Democrático de Direito garante ao Poder Legislativo a competência exclusiva para criar, modificar e extinguir direitos por meio das leis que edita. Somente a lei é apta para inovar o sistema jurídico, o que implica dizer que nesse sentido, a lei é fonte primária do direito. Se a Constituição Federal outorgou ao legislador a competência exclusiva para inovar o ordenamento jurídico, então nenhum outro órgão estatal pode fazê-lo, ou seja, a legalidade garante a sujeição de toda atividade executiva à lei. Assim, em prol da segurança jurídica, o princípio da legalidade é pressuposto de toda atividade estatal, de modo que todo ato administrativo deve ter como fundamento de validade uma norma legal.

Sobre o princípio da legalidade tributária ser um critério de realização da segurança jurídica, ALBERTO XAVIER²⁴⁴ ressalta que

“O princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito é essencialmente um critério de realização da justiça; mas é, do mesmo passo, um critério da sua realização em termos seguros e certos. A idéia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em contato com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há de necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto, ou pelas particularidades do setor a que respeita”.

CAPÍTULO VII – ANÁLISE DE CASOS PARADIGMÁTICOS RELACIONADOS À SEGURANÇA JURÍDICA E AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O presente trabalho partiu da idéia de que os valores não existem como objetos ideais em si, mas sempre com referência ao homem, que é o único ser dotado de espiritualidade e consciência para valorar objetos e situações. Outra característica que foi

²⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43-44.

considerada é a objetividade, já que os valores necessitam de um suporte para se realizarem, na medida em que os valores não existem *per se*. Nesse sentido, foram eleitos como postulação um valor - segurança jurídica e um suporte ou limite-objetivo - princípio da legalidade tributária.

O valor é dimensão do espírito humano, já que o homem é o único ser dotado de espírito e racionalidade para valorar o mundo à sua volta. Ademais, o ato de atribuir valores decorre de todo um processo histórico, de trocas de experiências e vivências do homem em comunidade. Por esse motivo é que o valor segurança jurídica deve ser analisado considerando um dado sistema de referência, inclusive, seus aspectos culturais, sociais, políticos e econômicos. Outro elemento que deve ser delimitado é o momento histórico, tendo em vista a teoria histórico-cultural, que proclama que todas as mudanças ocorridas na Natureza e no próprio homem formam a História, dado essencial para compreensão do valor ²⁴⁵.

Neste trabalho, o momento histórico considerado é o vigente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o sistema de referência adotado é o sistema de direito positivo brasileiro. Portanto, o objeto de análise é a realização da segurança jurídica por meio do princípio da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito Brasileiro. Obviamente que outros princípios podem ser considerados como pressupostos de um Estado Democrático de Direito e, portanto, poderiam servir como suporte de objetivação do valor segurança jurídica. Entretanto, considerando a necessidade de cortes epistemológicos, elegeu-se o princípio da legalidade tributária como aquele que melhor informa o estado de segurança jurídica no âmbito tributário do ordenamento jurídico brasileiro.

O princípio da legalidade tributária realiza a segurança jurídica, na medida em que estabelece que tributo só pode ser criado ou aumentado por meio de lei e, ainda, todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária devem ser descritos de forma taxativa pela lei tributária, em decorrência do princípio da tipicidade fechada. No Estado Democrático de Direito Brasileiro, a idéia de segurança jurídica exige que o princípio da legalidade tributária revele-se por meio de um conteúdo *formal*, que é a estabilidade do

²⁴⁵ Ver item *Teoria histórico-cultural dos valores*

direito e um conteúdo *material* que consiste na chamada “proteção da confiança”, princípio que impõe no âmbito tributário que as leis devem ser criadas de maneira que proporcionem aos indivíduos a confiança dos comportamentos que uma vez praticados originam o surgimento de determinadas obrigações tributárias.

Considerando que o referencial da segurança jurídica é o princípio da legalidade, é importante analisar se os Tribunais têm reconhecido o relevante papel do princípio da legalidade tributária na realização da segurança jurídica. Para objetivação desse valor, o intérprete autêntico (julgador) deve observar se o princípio da legalidade tributária foi respeitado nos casos concretos. Assim, nas situações em que o tributo foi criado ou aumentado por meio de lei, o princípio da legalidade foi observado e, conseqüentemente, a segurança jurídica se realizará. Caso contrário, não haverá segurança jurídica no âmbito tributário.

Quando o princípio da legalidade tributária determina que tributo só pode ser instituído ou majorado por meio de lei, deve-se entender que todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária devem estar descritos na lei, inclusive, de forma exaustiva, tendo em vista o princípio da tipicidade fechada. Não há discricionariedade para que outros veículos introdutórios estabeleçam critérios da norma padrão de incidência tributária. Assim, enquanto os Tribunais decidirem que somente a lei (entendida como o produto do consentimento dos cidadãos representados pelo Poder Legislativo) pode constituir relações jurídicas tributárias, haverá segurança jurídica.

Conforme relatado nos capítulos anteriores, no Estado Democrático de Direito Brasileiro, a lei é o produto da representação direta da vontade da maioria e serve de instrumento para que o Estado realize os valores proclamados na Constituição Federal. Assim, a legalidade encontra-se ligada à idéia de segurança jurídica, pois é a legalidade que proporciona a certeza do direito e a proibição de arbitrariedades por parte do poder estatal. É qualidade de qualquer Estado de Direito que a legalidade consubstancie a realização da segurança jurídica. Nesse sentido, SAINZ DE BUJANDA²⁴⁶:

²⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, III, 1963, p. 147.

“la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad – ha de considerarse ineludiblemente em función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”.

É importante salientar que ao postular que o princípio da legalidade tributária realiza a segurança jurídica, esta dissertação não limita o sentido e alcance desse princípio apenas para as hipóteses de criação e majoração de tributo, pois conforme relatado no capítulo anterior, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade tributária não é autônomo do princípio da legalidade genérica. Assim, não se ajustaria ao rigor científico limitar o conteúdo semântico e teleológico do princípio da legalidade tributária somente à idéia de que tributo deve ser criado ou majorado por meio de lei. Conforme visto, também os deveres formais tributários, que são obrigações de fazer, suportar e não fazer, devem ser instituídos por meio de lei, com vistas a realizar a segurança jurídica, o que corrobora a idéia de que o alcance do princípio da legalidade tributária não deve ser limitado ao sentido literal do artigo 150, inciso I da Constituição.

Diante do exposto, tendo em vista a necessidade de verificar se a hipótese postulada tem sido realizada no plano pragmático, o presente capítulo tem por objetivo analisar acórdãos proferidos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que tratam do princípio da legalidade tributária. É importante ressaltar que as decisões selecionadas não representam necessariamente *leading cases*, mas servem para comprovar os argumentos desenvolvidos e demonstrar a observância (ou não) do princípio da legalidade tributária para realização da segurança jurídica nos casos concretos.

7.1. O caso da contribuição ao SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) e a definição, pelo Poder Executivo, dos conceitos de “atividade econômica preponderante” e “grau de risco acidentário leve, médio e grave” para quantificação da alíquota²⁴⁷

²⁴⁷ Todos os trechos dos votos citados neste item referem-se ao acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 343.446-2, objeto de análise.

Em várias oportunidades, o Supremo Tribunal Federal analisou a cobrança da contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Embora o tema comporte diversas discussões, a reflexão que se propõe relaciona-se à possibilidade de o Poder Executivo, por meio de decreto, definir os conceitos de “atividade econômica preponderante” e “grau de risco acidentário leve, médio e grave” para quantificação da alíquota da contribuição ao SAT. Tal possibilidade ofende o princípio da legalidade tributária e, conseqüentemente, a segurança jurídica?

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 343.446-2, assentou, por maioria qualificada, a constitucionalidade da contribuição ao SAT. Em seu voto, o Ministro CARLOS VELLOSO, relator do recurso, asseverou que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de *atividade preponderante* e *grau de risco leve, médio ou grave* não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”. Nesse sentido, afirma que tanto a base de cálculo quanto a alíquota devem ser estabelecidos por lei, mas que em certos casos “a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição”.

Ao instituir a contribuição ao SAT, a Lei n. 8.212, de 1991, estabeleceu que a base de cálculo da contribuição é o montante pago ou creditado mensalmente a título de remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e fixou as alíquotas em razão do grau de risco a que está sujeita a atividade preponderante do contribuinte: de 1% para risco leve, de 2% para risco médio e de 3% para risco grave (artigo 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”). Além de estabelecer a base de cálculo e as alíquotas progressivas da contribuição ao SAT, a Lei n. 8.212/91 determinou que “o Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes de trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes” (artigo 22, § 3º).

Assim, interpretando sistematicamente tais dispositivos, é possível perceber que, embora tenha descrito os elementos do critério quantitativo da hipótese de incidência, a Lei n. 8.212/91 não definiu os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave” para o fim de aplicação concreta da norma tributária, delegando ao Executivo a tarefa de alterar o enquadramento das empresas, com base em estatísticas em matéria de acidente do trabalho. É importante salientar que não serão objeto de análise as diversas alterações legislativas relativas à contribuição ao SAT, pois o que se pretende debater é se ao Executivo é permitido estabelecer, por meio de decreto, o enquadramento das empresas e os graus de riscos para o fim de incidência da norma. Ou seja, a reflexão que se propõe é se, no caso da contribuição ao SAT, há afronta ao princípio da legalidade tributária e, conseqüentemente, da segurança jurídica.

Desse modo, embora a Lei n. 8.212/1991 tenha descrito a base de cálculo e as alíquotas da contribuição, não estabeleceu a classificação das atividades econômicas a serem categorizadas em níveis de riscos acidentários leves, médios e graves. Ocorre que sem a definição desses conceitos não é possível aplicar a lei ao caso concreto, pois não há como definir a alíquota que deve ser aplicada, já que a lei não descreveu o sentido e alcance das expressões “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”. Nesse sentido, pode-se dizer que o princípio da legalidade foi respeitado, já que o legislador fixou todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Entretanto, conforme debatido no capítulo anterior, no âmbito tributário, o princípio da legalidade se complementa ao da tipicidade. Segundo o princípio da tipicidade tributária, não basta que o legislador competente pela instituição do tributo indique todos os critérios da norma padrão, mas deve, sobretudo, fazê-lo de forma taxativa.

No caso da contribuição ao SAT, ao omitir a definição dos conceitos das expressões “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave” para aplicação da alíquota devida, a Lei n. 8.212/1991 não observou o princípio da tipicidade fechada, que não é um princípio autônomo do princípio da legalidade, mas expressão deste quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, construído por estritas considerações de segurança jurídica.

Conforme visto nos capítulos anteriores, para realização da segurança jurídica no âmbito tributário, não basta que os critérios da hipótese de incidência sejam descritos por lei. É preciso também que tais critérios sejam exaustivamente definidos para que a cobrança do tributo se ajuste ao princípio da legalidade e da tipicidade, já que a tipicidade no âmbito tributário é rígida, do tipo cerrado, com vistas a evitar arbitrariedades por parte da Administração e, assim, garantir a realização da segurança jurídica. Desse modo, não poderia ser delegado ao Executivo definir elementos que foram omitidos pela lei, pois a função do regulamento é proporcionar a execução da lei e não integrá-la, ampliando ou restringindo o seu sentido.

No mesmo sentido é o entendimento de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES²⁴⁸:

“O legislador ordinário, por sua vez – já com sua atividade delineada e regradada pelo princípio constitucional posto -, exerce, por autorização constitucional, sua vontade e seleciona certa atividade ou estado para convertê-lo em critério material de regra-matriz de incidência tributária. Deste momento em diante não há, no direito tributário brasileiro, oportunidade para qualquer outra manifestação de vontade. Não pode o Executivo, portanto, *completar* regra-matriz de incidência tributária, nem tampouco presumir a prática de certos atos, e muito menos recorrer à analogia para reputar ocorrido o fato imponível e nascida a obrigação tributária correspondente”.

O destinatário imediato do princípio da tipicidade tributária é o legislador, que no exercício da competência exclusiva outorgada pela Constituição Federal para inovar o sistema de direito positivo por meio de leis, deve definir de forma taxativa todos os aspectos do antecedente e do conseqüente da norma tributária, ou seja, todos os elementos constitutivos do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária.

É importante ressaltar que no julgamento do citado Recurso Extraordinário, o Ministro CARLOS VELLOSO salientou que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de *atividade preponderante* e *grau de risco leve, médio ou*

²⁴⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 84.

grave não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”. Nesse ponto vale refletir se no ordenamento jurídico brasileiro é função do regulamento “complementar” a lei, especialmente quando se trata de lei tributária. Isto porque a tipicidade no âmbito tributário é fechada, de modo que todos os elementos devem estar taxativamente descritos na lei, inclusive as definições necessárias para aplicação das alíquotas devidas, como no caso da contribuição ao SAT.

Ao submeter ao Executivo a tarefa de determinar os graus de risco das empresas com base em estatística de acidentes do trabalho para aplicação da alíquota, há permissão para que o Executivo complemente a lei, o que não é de sua competência. Não cabe ao Poder Executivo a tarefa de integrar a lei por meio de decreto, já que o sistema constitucional brasileiro não prevê o regulamento autônomo ou independente. O valor segurança jurídica não se coaduna com a idéia de inovação da ordem jurídica por meio de atos regulamentares, tendo em vista a exigência de constituição de direitos e obrigações apenas quando consentidos pelo povo e tal consentimento é manifestado pelos seus mandatários no Parlamento. Portanto, o regulamento, por não se originar de um processo legislativo bicameral, não pode estabelecer regras além das contidas nas leis.

Assim, embora a Lei n. 8.212/1991 tenha descrito os critérios da norma padrão de incidência da contribuição ao SAT, inclusive as alíquotas, deixou de definir os conceitos necessários (no caso, a definição das expressões “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”) para aplicação concreta da norma, o que representa afronta aos princípios da legalidade e tipicidade no âmbito tributário, bem como à segurança jurídica. Como a legalidade tributária não é princípio autônomo da tipicidade, então não basta que o legislador estabeleça os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, é preciso que todos os elementos estejam exhaustivamente definidos, não devendo ser delegado ao Executivo a tarefa de “complementar” o que cabe à lei definir.

7.2. O crédito-prêmio de IPI (imposto sobre produtos industrializados): é possível a delegação ao Poder Executivo de matéria reservada à “lei”?²⁴⁹

Em torno do crédito-prêmio do IPI existem várias questões controversas, dentre elas: i) vigência do Decreto-lei n. 491/1969, que instituiu o incentivo; ii) natureza do incentivo, se setorial ou não, para aplicação do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determinou que fossem revogados, após dois anos de sua promulgação, os incentivos fiscais de natureza setorial não confirmados por lei; e iii) possibilidade de atribuir ao Poder Executivo aumentar, reduzir, suspender ou extinguir, por meio de portaria, o incentivo fiscal instituído por decreto-lei.

Não serão analisadas todas as questões relativas ao crédito-prêmio de IPI, tendo em vista o objeto ora delimitado, relativo à aplicação do princípio da legalidade para realização da segurança jurídica no âmbito tributário. Assim, somente será objeto de análise a questão relativa à possibilidade de delegação da competência ao Ministro da Fazenda para suspender, reduzir temporária ou definitivamente, ou extinguir o crédito-prêmio de IPI. Nesse sentido, tem o Ministro da Fazenda, por meio de portaria, competência para reduzir ou extinguir incentivos fiscais criados por meio de decreto-lei? Ou tal possibilidade configura afronta ao princípio da legalidade e, portanto, da segurança jurídica?

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, declarou a inconstitucionalidade da delegação ao Ministro da Fazenda para aumentar, reduzir ou extinguir o crédito-prêmio de IPI, por entender que portaria ministerial não poderia revogar incentivo fiscal estabelecido por decreto-lei (que no entendimento do Supremo Tribunal Federal, se equipararia à lei, por ter “força de lei”), por afronta ao princípio da legalidade. Assim, o presente item tem por objetivo analisar os argumentos desenvolvidos pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n.

²⁴⁹ Todos os trechos dos votos citados neste item referem-se ao acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 180.828-4, objeto de análise.

180.828-4, especificamente no tocante à delegação ao Executivo para reduzir, suspender ou extinguir o crédito-prêmio criado pelo Decreto-lei n. 491/1969²⁵⁰.

O crédito-prêmio de IPI foi instituído pelo Decreto-lei n. 491/1969, estabelecendo o seu artigo 1º que as empresas fabricantes exportadoras de produtos manufaturados teriam, a título de estímulo fiscal, direito a créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos inteiramente pagos. Por ocasião da sua criação, não havia previsão do prazo extintivo do benefício. Somente com o advento do Decreto-lei n. 1.658, de 24 de janeiro de 1979, é que foi determinada a gradual extinção do incentivo, até finalmente ser extinto no dia 30 de junho de 1983. Menos de um ano depois, o Decreto-lei n. 1.722, de 3 de dezembro de 1979, revogou expressamente o § 2º do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.658/1979 para alterar o cronograma de reduções do incentivo, tudo “de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda” (artigo 3º), que, conforme redação do artigo 1º, podia estabelecer também o prazo (“forma, condições e prazo estabelecidos pelo Poder Executivo”). Em 7 de dezembro de 1979, foi promulgado o Decreto-lei n. 1.724, que delegava competência ao Ministro da Fazenda para “aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir” o crédito-prêmio de IPI. No ano de 1981 sobreveio o Decreto-lei n. 1.894, que ampliava o critério subjetivo da norma de incidência do crédito-prêmio para empresas meramente comerciais, prevendo também a delegação ao Poder Executivo para aumentar, reduzir, suspender ou extinguir o benefício, de acordo com a conjuntura econômica.

É importante salientar que a matéria, inclusive, já tinha sido pacificada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, que por ocasião do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade em Apelação Cível n. 109.896, tinha declarado a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.724/1979, com base nos seguintes argumentos: i) só a lei pode criar, aumentar, reduzir, suspender ou extinguir benefício fiscal, e ii) o Decreto-lei n. 1.724/1979 (equivalente à lei para tal fim), poderia adotar aquelas providências, mas não autorizar que o Ministro da Fazenda as praticasse. O acórdão teve como relator o Ministro PÁDUA RIBEIRO, nos termos da seguinte ementa:

²⁵⁰ O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da delegação no caso do crédito-prêmio de IPI também no julgamento dos seguintes recursos: RE n. 186.359-5, RE n. 186.623-3, RE n. 175.371, RE n. 208.370-4.

“Tributário. Estímulos fiscais. D.L. n.º 491 n.º 491, de 5.3.69, arts. 1º e 5º. Inconstitucionalidade do art. 1º do D.L. n.º 1.724, de 7.12.79.

I – É inconstitucional o art. 1º do Decreto-lei n.º 1.724, de 7.12.79, que autorizou o Ministro da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou restringir os estímulos fiscais de que tratam os arts. 1º e 5º do Decreto-lei n. 491, de 5.3.69.

II – Arguição de inconstitucionalidade acolhida (DJ de 22.10.87)”.

Cumprе recordar que à época em que criado o crédito-prêmio de IPI, encontrava-se em vigência a Constituição de 1967, que previa no artigo 55 que “o Presidente da República, em caso de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesas, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: I – segurança nacional; II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos”. Analisando os votos proferidos no julgamento do Recurso Extraordinário n. 180.828-4, percebe-se que não há discussão sobre o fato de o crédito-prêmio ter sido instituído por meio de decreto-lei, já que o plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu que o decreto-lei era ato normativo primário, equiparado à lei por ter “força de lei” e, portanto, poderia instituir incentivos fiscais de forma inaugural²⁵¹.

Ao discorrer sobre a natureza do crédito-prêmio de IPI, o Ministro ILMAR GALVÃO (Recurso Extraordinário n. 180.828-4) entendeu que não se tratava propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito de natureza financeira “conquanto destinado à compensação de IPI recolhido sobre vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte, em espécie, conforme previsto no art. 3º, § 2º, II, letra *b*, do mencionado Regulamento”. E, conclui, no sentido de

²⁵¹ A Emenda Constitucional n. 1/69 estabeleceu que a competência do Presidente da República para expedir decretos-leis em matéria de finanças públicas, compreendia “inclusive normas tributárias”. Mesmo diante dessa alteração, parte da doutrina (Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho) continuou a entender que não era legítima a criação de tributo por meio de decreto-lei, tendo em vista que o inciso II do artigo 55 não poderia ser interpretado sem considerar os grandes princípios que informavam a Constituição de 1967. De outro lado, autores como Antônio Roberto Sampaio Dória, Fábio Fanucchi, Alberto Xavier e Hamilton Dias de Sousa, sustentavam a legitimidade da criação de tributo por decreto-lei. A mesma linha foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal que, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 97.852-6, assentou o entendimento no sentido de que, uma vez observados os requisitos estabelecidos no artigo 55 da Constituição Federal, decreto-lei poderia criar ou majorar tributo. Ocorre que, os requisitos de “urgência” e “interesse público relevante” muitas vezes não eram respeitados, o que resultou no abuso, por parte do Poder Executivo, na criação e majoração de tributos, em afronta ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

que por não se identificar com nenhum instituto do direito tributário, não haveria que se falar em sujeição ao princípio da legalidade:

“Do mesmo modo como não há, aí, espaço para incidência do princípio da legalidade, inexistente lugar para tal relativamente ao indigitado Decreto-lei n.º 1.724, o qual, na verdade, cuidando do mesmo assunto, se limitou a aperfeiçoar o importante instrumento de estímulo ao progresso do País, dotando-o de maior flexibilidade”.

É evidente que para se saber a qual regime jurídico submete-se o crédito-prêmio de IPI, faz-se necessário inquirir sobre a sua natureza jurídica. Assim, se o incentivo tem natureza tributária, então deve se sujeitar ao regime jurídico próprio, ou seja, ao conjunto de enunciados, regras e princípios previstos no Direito Tributário. De outro lado, se o incentivo é financeiro, então deve se submeter às regras do Direito Financeiro. Ao contrário do entendimento do Ministro ILMAR GALVÃO e seguindo a linha dos votos proferidos pelos Ministros MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE, CARLOS VELLOSO e NÉRI DA SILVA (o Ministro MOREIRA ALVES ressaltou que independentemente da natureza, se crédito fiscal ou financeiro, o problema limitava-se à autorização ao Ministro de Estado para reduzir, suspender ou extinguir o crédito-prêmio) esta dissertação parte da premissa de que o crédito-prêmio tem natureza de incentivo fiscal (leia-se: incentivo tributário, pois o termo “fiscal” não é apropriado diante do contexto, não obstante os Ministros terem utilizado esta expressão nos votos que proferiram), portanto, sua instituição, fiscalização e extinção devem se submeter às regras e princípios do Direito Tributário²⁵².

É importante salientar que o crédito-prêmio de IPI não é um tributo, tal como definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, embora tenha natureza tributária, uma vez que, como a própria denominação sugere, o crédito-prêmio de IPI é um crédito tributário instituído como estímulo à exportação, ao “premiar” as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados com a apropriação de créditos para dedução do valor do IPI sobre as operações no mercado interno (§ 1º do Decreto-lei n. 491/69), bem

²⁵² GABRIEL LACERDA tem o mesmo entendimento acerca da natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

como a possibilidade de compensar o crédito excedente no pagamento de outros impostos federais (§ 2º do Decreto-lei n. 491/69). A finalidade da criação do crédito-prêmio de IPI, dentro da política econômica nacional, era buscar o equilíbrio na balança comercial, o que confirma sua natureza extrafiscal.

Por vezes, a necessidade de uma intervenção extrafiscal do Estado exige tomadas de medidas urgentes, o que um processo legislativo no sistema bicameral (promulgação pelo Congresso Nacional) não proporciona. É o caso, por exemplo, da permissão dada pelo artigo 153, § 1º da Constituição Federal, para que o Poder Executivo, por meio de decreto, altere as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados; do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e dos impostos de importação e exportação, com vistas a garantir uma intervenção extrafiscal. Embora seja dada ao Poder Executivo a permissão de alterar as alíquotas desses impostos, é certo que não se trata de uma exceção ao princípio da legalidade, pois o Executivo só poderá modificar as alíquotas dentro dos limites estabelecidos pelo legislador, já que no Estado Democrático de Direito Brasileiro, cabe ao Poder Legislativo definir de forma taxativa todos os critérios da norma padrão de incidência do tributo.

Nesse sentido é o entendimento de BARROS CARVALHO²⁵³:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos [...]. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62-63.

Assim, se tributo fosse (na acepção do artigo 3º do Código Tributário Nacional), o crédito-prêmio de IPI não teria sido recepcionado pela Constituição Federal vigente, por afronta ao princípio da legalidade, que determina que tributo só pode ser instituído ou aumentado por meio de lei (em sentido formal e material), conforme artigo 150, inciso I. A validade *formal* exige a presença simultânea de dois pressupostos: i) processo específico, e ii) autoridade competente para introduzir a norma jurídica ao ordenamento. Já a validade *material* exige a adequação com o conteúdo da norma jurídica hierarquicamente superior, como seu fundamento de validade. A teoria da recepção das leis, portanto, relaciona-se ao efeito que só as normas constitucionais têm para adjudicar validade às normas jurídicas já existentes: se há compatibilidade, diz-se que a norma foi recepcionada, caso contrário, há carência de recepção.

Sobre a recepção do crédito-prêmio pela Constituição vigente, o entendimento doutrinário é no sentido de que o incentivo, por não ter natureza setorial, teria sido recepcionado pelo regime geral de recepção (§ 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). A respeito do assunto, SOUTO MAIOR BORGES²⁵⁴ salienta que

“ao se atingir este ponto da exposição, e para clarificá-la, pode-se colocar o dilema: ou o Decreto-lei n. 491/69 permaneceu em vigor até o advento da CF de 1988 ou tal não teria ocorrido. Terceira alternativa não há. Como persistiu vigente o crédito-prêmio, a CF o recepcionou, independente de qualquer ato infraconstitucional de recepção, como a prevista no art. 41 do ADCT”.

Ressalte-se que, ao postular que o princípio da legalidade tributária realiza a segurança jurídica, esta dissertação não afasta o princípio da legalidade genérica, que prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ao contrário, pois conforme visto no capítulo anterior, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade tributária não é autônomo do princípio da legalidade

²⁵⁴ SOUTO MAIOR BORGES, José. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. São Paulo: MinhaEditora Manole, 2005, p. 70.

genérica²⁵⁵. Realmente, não se ajustaria ao rigor científico limitar o conteúdo semântico do princípio da legalidade tributária somente à idéia de que tributo deve ser criado ou majorado por meio de lei. Desse modo, embora o acórdão analisado no presente item não trate especificamente da instituição ou majoração de tributo, refere-se à impossibilidade de incentivo fiscal ser reduzido ou extinto por ato normativo secundário (portaria ministerial), em afronta ao princípio da legalidade, o que justifica seu exame para confirmação dos argumentos desenvolvidos neste trabalho.

A portaria ministerial, por ser ato normativo que não obedece ao processo legislativo bicameral, representativo do consentimento e da vontade geral do povo, não pode constituir ou deconstituir direitos e obrigações. Ao instituir o crédito-prêmio de IPI, constituindo relações jurídicas tributárias entre a União e as empresas fabricantes exportadoras de produtos manufaturados e, posteriormente, empresas meramente comerciais (conforme Decreto-lei n. 1.894 que ampliou o critério subjetivo da norma de incidência do crédito-prêmio), o Poder Executivo se valeu de um ato normativo com “força de lei”.

Toda e qualquer relação jurídica deve ser constituída por meio de lei, que deve ser compreendida, para esse fim, como instrumento de deliberação no Poder Legislativo, composto por representantes do povo, eleitos de forma democrática, com vistas à realização da segurança jurídica. A Constituição vigente não mais prevê a promulgação de decretos-leis pelo Presidente da República, mas, de outro lado, prevê a edição de medidas provisórias, que assim como os decretos-leis, são atos de competência do Presidente da República, que possuem “força de lei”. Entretanto, o fato de as medidas provisórias terem “força de lei” não as torna lei (em sentido estrito). Esse entendimento seria aplicável aos decretos-leis: por terem “força de lei” não são lei no sentido formal, portanto, não seriam veículos aptos a criar ou aumentar tributo, em observância ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

²⁵⁵ No mesmo sentido, SOUTO MAIOR BORGES: “Bastaria a enunciação geral da legalidade (*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma sena em virtude de lei*) para subsumir o tributo a esse princípio constitucional. Do princípio expresso da legalidade poderia ser extraído, como uma implicação necessária, o princípio nele implícito da legalidade tributária”. “Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais”. *Revista de Direito Tributário* ns. 23-24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 84-85.

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 180.828-4, o relator do recurso, Ministro CARLOS VELLOSO, entendeu que havia no caso indevida delegação ao Ministro do Estado para revogar, por meio de portaria, incentivo fiscal instituído pelo Decreto-lei n. 491/1969: “[...] continuo entendendo que não poderia uma Portaria Ministerial revogar incentivos fiscais concedidos por um decreto-lei, assim por ato normativo primário, ao argumento de que recebera o Ministro do Estado delegação, mediante outro decreto-lei, para assim proceder”. E complementa: “é que não poderia a lei, já que o decreto-lei tinha força de lei, delegar ao Ministro de Estado poderes para extinguir um incentivo fiscal concedido por um decreto-lei, assim pela lei”.

No seu voto, o Ministro MARCO AURÉLIO seguiu a linha do relator, na medida em que entendeu que o incentivo fiscal do crédito-prêmio de IPI, por ter sido instituído por ato normativo com força de lei, não poderia ser revogado por ato de Ministro do Estado, hierarquicamente inferior. Cita ainda a Portaria n. 960/79, que suspendeu o incentivo fiscal até o dia 1º de abril de 1981, em afronta ao princípio da legalidade: “vê-se, assim, neste primeiro passo, que se acabou por olvidar o princípio da legalidade, dispondo-se, por meio de simples portaria, sobre crédito tributário e com isso revogando-se norma de hierarquia maior”.

A respeito de o parágrafo único do artigo 6º da Constituição de 1967 dispor que “salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro”, o Ministro MARCO AURÉLIO salienta que o artigo 81 da referida Constituição, ao tratar das competências privativas do Presidente da República, não elenca a possibilidade de delegação de “matéria submetida a princípio da legalidade, muito menos a ponto de alcançar, mediante portaria, a suspensão de eficácia de decreto-lei, contrariando-se a premissa segundo a qual a revogação de diploma legal dá-se por outro de idêntica envergadura ou de idoneidade superior”.

Assim, com base no princípio da legalidade e na impossibilidade de delegação de poderes ao Ministro de Estado pelo Decreto-lei n. 491/69 (artigo 81 da Constituição de 1967), o acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 180.828-4, declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.724/79, as expressões “ou reduzir,

temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e do inciso I do artigo 3º do Decreto-lei n.º 1.894/81, as expressões “reduzi-los” e “suspêndê-los ou extingui-los”, nos termos da seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I, C.F./1967.

I – Inconstitucionalidade, no art. 1º do D.L. 1.724/79, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do art. 3º do D.L. 1.894/81, inconstitucionalidade das expressões “reduzi-los” e “suspêndê-los ou extingui-los”. Caso em que se tem delegação proibida: C.F./1967, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II – R.E. conhecido, porém não provido (letra b)”.

Conclui-se, portanto, que o acórdão proferido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou a teoria ora proposta, na parte em que declara a impossibilidade de ato normativo secundário (portaria ministerial) revogar matéria disposta em ato normativo primário, veículo apto a inovar o ordenamento jurídico (conforme visto, o Supremo Tribunal Federal julgou com base no entendimento de que o decreto-lei, por ter “força de lei”, se equipararia à lei) em observância ao princípio da legalidade. Nesse sentido, realiza-se a segurança jurídica dos contribuintes no âmbito tributário, na medida em que ato normativo secundário, por não ter a aptidão de inovar o ordenamento jurídico, não pode reduzir, suspender ou mesmo extinguir o incentivo fiscal ora concedido, cabendo apenas à lei (no caso, decreto-lei) tratar dessas hipóteses, tendo em vista o princípio da legalidade.

7.3. Artigo 153, § 1º da Constituição Federal: modificação das alíquotas do imposto de importação por meio de decreto e definição do veículo legislativo apto a estabelecer os limites e as condições a serem observadas pelo Poder Executivo²⁵⁶

7.3.1. Alteração das alíquotas do imposto de importação pelo Poder Executivo

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 225.602-8, relativo à majoração de alíquotas do imposto de importação pelo Decreto n. 1.343/94, o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu que: i) a alteração das alíquotas do imposto de importação, por ato do Poder Executivo é constitucional, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, e ii) a lei que estabelece tais condições e limites é lei ordinária, já que a lei complementar somente seria exigida se a Constituição assim determinasse expressamente. É importante salientar que o acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 225.602-8 não se limitou a analisar apenas essas matérias, entretanto, tendo em vista a hipótese proposta neste trabalho, somente serão objeto de análise as duas questões ora delimitadas.

Conforme visto no capítulo anterior, o princípio da legalidade tributária prescreve que somente a lei pode criar ou aumentar tributo e seguindo a linha de GERALDO ATALIBA, “aumentar tributo é alterar a base imponible de modo a alargá-la ou ampliá-la; ou ainda, incrementar a alíquota tributária”²⁵⁷. Ou seja, aumentar tributo implica alargar ou ampliar o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, podendo ser a base de cálculo, a alíquota, ou ambos.

A função da base de cálculo é a de medir a intensidade da hipótese de incidência e juntamente com a alíquota, definir o “quantum” tributário. Já a alíquota pode assumir duas feições: valor monetário fixo ou variável em função de escalas da base de cálculo, ou uma fração, percentual ou não da base de cálculo. Assim, de acordo com o

²⁵⁶ Todos os trechos dos votos citados nos subitens 7.3.1 e 7.3.2 referem-se ao acórdão que julgou o Recurso Extraordinário n. 225.602-8, objeto de análise.

²⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 132.

princípio da legalidade tributária, apenas a lei pode indicar os elementos do critério quantitativo da norma padrão de incidência tributária (base de cálculo e alíquota). Saliente-se que, em relação a certos tributos, a Constituição prevê a faculdade de o Poder Executivo *alterar* as alíquotas (alterar e não instituir).

É o caso do § 1º do artigo 153 da Constituição Federal, que prevê que as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados; do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e dos impostos de importação e de exportação podem ser alteradas pelo Poder Executivo, por meio de decreto, desde que atendidas as condições e limites impostos por lei. Não obstante essa ressalva, o Ministro CARLOS VELLOSO (relator do recurso) e o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, nos seus votos, entenderam que essa previsão constitucional representaria uma exceção ao princípio da legalidade. Todavia, não se trata de uma exceção, já que ao permitir ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas dos referidos impostos, a Constituição Federal impõe que devem ser atendidos as condições e os limites estabelecidos em *lei*, ou seja, confirma a legalidade também nessa hipótese. Assim, o Poder Executivo deve observar o que a lei previamente já estabeleceu sobre as alíquotas dos referidos tributos.

De fato, o Poder Executivo não tem competência para criar as alíquotas desses impostos, mas tão-somente alterá-las segundo os limites estabelecidos pelo legislador. Ora, alterar algo pressupõe que este algo pré-exista. Assim, o artigo 153, § 1º da Constituição não permite ao Executivo inovar a ordem jurídica, mas apenas alterar alíquotas dentro dos limites já especificados pela lei. Isto significa que os impostos indicados no referido artigo só podem ser criados ou majorados por lei, podendo a lei definir o *teto* e o *piso* das alíquotas. Se assim for, o Poder Executivo terá a faculdade de alterar as alíquotas, sempre dentro dos limites mínimos e máximos estabelecidos pelo legislador.

Ressalte-se que o artigo 153, § 1º da Constituição Federal não outorga ao Poder Executivo a competência para descrever a hipótese de incidência tributária no que se refere ao seu aspecto quantitativo (mais especificamente em relação à alíquota), já que cabe apenas à lei descrever todos os aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária, inclusive definir a base de cálculo e as alíquotas, conforme o princípio da legalidade

tributária, salvo nas exceções expressamente previstas²⁵⁸. Neste ponto, realiza-se a segurança jurídica, na medida em que o Plenário reconheceu, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 225.602-8, que a alíquota do imposto de importação pode ser alterada pelo Decreto n. 1.343/94, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos por lei, tendo em vista o princípio da legalidade tributária. Assim, uma vez reconhecida a exigência de a lei estabelecer os limites e as condições, cumpre analisar se referida lei deve ser ordinária ou complementar, também com vistas a objetivar a segurança jurídica.

7.3.2. Definição da espécie de lei mencionada no artigo 153, § 1º da Constituição Federal

O Recurso Extraordinário n. 225.602-8 fora interposto pela União com o objetivo de reformar a decisão proferida pela Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Quinta Região, que deu provimento ao recurso de apelação apresentado pela parte contrária, por entender que “é indispensável a edição de lei complementar para a fixação das condições e dos limites a serem observados pelo Poder Executivo, para alterar as alíquotas de impostos”. Ou seja, o tribunal *a quo* entendeu que a lei que fixa as condições e os limites para alteração das alíquotas do imposto de importação deveria ser lei complementar e não ordinária.

De outro lado, o plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei complementar somente seria exigida nos casos em que a Constituição Federal expressamente determinar. Portanto, nas situações em que a Constituição menciona apenas o termo “lei”, pressupõe-se que a regulação deve ser feita por meio de lei ordinária, de acordo com a ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO:
ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO.

²⁵⁸ É importante ressaltar que a Constituição Federal prevê expressamente exceções, como é o caso do ICMS Combustíveis, cujas alíquotas são fixadas por Convênio, que não é ato do Poder Legislativo (artigo 155, § 4º, inciso IV).

MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º.

I – Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.

[...]”.

Antes de analisar essa decisão, é preciso salientar alguns argumentos desenvolvidos ao longo deste trabalho. Conforme visto no capítulo I, o direito positivo manifesta-se por meio da linguagem dos modais deônticos para modalizar as condutas interpessoais em proibidas, permitidas ou obrigatórias. A linguagem é, portanto, um instrumento de extrema importância para o direito, pois é por meio da linguagem que o direito torna jurídico o fato social. O fato ocorrido no plano social, que não sofre a incidência da linguagem prescritiva do direito é meramente um fato social, econômico, político etc. Só será fato jurídico quando objetivado em linguagem. Por exemplo, o nascimento de uma criança é um fato social, porém esse fato só terá relevância para o direito quando a criança for registrada no Cartório de Registro Civil. Assim, o fato social do nascimento da criança só terá *status* de fato jurídico quando for vertido em linguagem competente, ou seja, quando for lavrada a certidão de nascimento.

Demonstrou-se, ainda, que não é qualquer linguagem que tem aptidão para juridicizar os fatos “cortados” da realidade social, mas somente a linguagem reconhecida pelo sistema de direito positivo, que é a linguagem na sua função prescritiva. Ao contrário da linguagem descritiva da Ciência do Direito, que apenas descreve os fenômenos jurídicos sem interferir nas condutas intersubjetivas, a linguagem prescritiva é aquela que ordena como determinadas condutas devem ser praticadas ou omitidas pelos sujeitos.

Diferem, além das funções, também os tipos de linguagem que predominam nos sistemas de direito positivo e da Ciência do Direito. Na Ciência do Direito, por ser uma metalinguagem, o tipo de linguagem que prevalece é científica, ou seja, esquematizada

sintaticamente e com seu plano semântico cuidadosamente elaborado²⁵⁹. Já no sistema do direito positivo, prevalece a linguagem do tipo técnica, que é um misto de linguagem natural (do dia-a-dia) e científica. Assim, por sofrer influências da linguagem corriqueira, muitas vezes os textos de lei apresentam vícios lingüísticos, como ambigüidades e vaguezas²⁶⁰ que causam “ruídos” no processo de comunicação.

LOURIVAL VILANOVA²⁶¹ ressalta que são níveis de linguagem que não se confundem:

“As *normas* estão no mundo do direito positivo e as *descrições de normas* no nível do conhecimento jurídico. Linguagem *descritiva* aqui; linguagem *prescritiva* ali. A ciência não é fonte formal ou técnica de produção de direito positivo, nem o jurista-cientista titular-de-órgão produtor de normas”.

Na verdade, todas as palavras são vagas em alguma medida e muitas são ambíguas. Por essa razão é que a metodologia do discurso científico tem como ponto de partida a delimitação do objeto a ser estudado e a univocidade das palavras, ou seja, ao elaborar o seu discurso, o cientista delimita a acepção que está empregando nos vocábulos. Desse modo, se o discurso tem como objeto a análise de “tributo”, que é uma palavra ambígua, a Ciência do Direito delimitará o seu significado: tributo como quantia em dinheiro ou como relação jurídica tributária, por exemplo. O mesmo vale para as palavras vagas, como é o caso de “renda”, cujo conceito deve ser definido²⁶² pelo cientista do direito.

²⁵⁹ A semiótica é a ciência que estuda os signos, que são entidades que representam algo. Como ciência, a Semiótica tem várias partes, cada qual com um objeto diferenciado: a sintaxe, a semântica e a pragmática. A sintaxe estuda a relação dos signos com eles mesmos, com independência de seu significado. Na semântica, a relação é dos signos com os objetos que representam. Na pragmática, a relação é dos signos com as pessoas que os usam. Na semiótica, a sintaxe tem também como significado a combinação dos signos em seqüência (orações) pertencentes à linguagem de que se trata.

²⁶⁰ A ambigüidade é um problema semântico, na medida em que uma palavra pode ter mais de um significado, mais de uma conotação. Já a vagueza é a falta de precisão do significado (denotação) de uma palavra. Assim, uma palavra é vaga, na medida em que há casos reais ou imaginários em que é duvidosa a sua aplicação.

²⁶¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 64.

²⁶² Definir uma palavra é enunciar seu significado. As definições podem ser: nominais ou reais. As nominais são aquelas que definem um nome e as reais são as que definem uma coisa.

Sobre as impropriedades lingüísticas contidas nos textos normativos, BARROS CARVALHO²⁶³ salienta que

“[...] o legislador se exprime numa linguagem técnica, miscigenação de termos colhidos na experiência comum e de vocábulos científicos. Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambigüidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido”.

Assim, os problemas lingüísticos são mais comuns nos textos normativos, tendo em vista o tipo técnico de linguagem do legislador. Na verdade, os vícios de linguagem estão presentes em todos os textos pertencentes ao sistema de direito positivo, desde aqueles formados por normas gerais e abstratas (lei em sentido amplo), bem como os textos constituídos por normas individuais e concretas (decisões judiciais, atos administrativos etc.). Tanto as normas gerais e abstratas como as normas individuais e concretas são linguagem-objeto em relação à metalinguagem da Ciência do Direito. Assim, diante da falta do rigor científico dos textos do direito positivo, é que o ato de interpretar é tão importante para compreensão desse sistema.

A interpretação do direito é um fenômeno lingüístico, na medida em que o direito se expressa por meio de linguagem. Aliás, o próprio sentido da norma jurídica só pode ser construído por atos de interpretação, tendo em vista que a norma não se confunde com o texto normativo bruto²⁶⁴. Ao interpretar um texto normativo, o intérprete não pode se despir da sua condição de ser histórico e, portanto, realizará atos de interpretação segundo sua consciência histórica. Nem mesmo o cientista do direito pode renegar seus valores ao interpretar o direito positivo, pois o homem é produto da cultura e do momento histórico em que vive. Assim, por ser um fenômeno lingüístico, a interpretação do direito não pode ser vista como uma forma de “dirigismo hermenêutico”, segundo o qual a interpretação deve ser realizada com o objetivo de atingir a vontade do legislador (*mens legislatoris*).

²⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 208.

²⁶⁴ Ver item *Definição do conceito de norma jurídica*

Isso não significa que o direito positivo pode ser interpretado de forma arbitrária, sem limites. Como não existe texto sem contexto, ao interpretar o direito positivo, o sujeito deve respeitar as regras idiomáticas vigentes, já que a interpretação, como relatado, é um fenômeno lingüístico. Ademais, a interpretação do direito deve ser realizada tomando-se como referência todo o sistema de direito positivo, pois não basta a compreensão literal e isolada de um único dispositivo, tendo em vista a dinâmica do ordenamento jurídico (coordenação e subordinação das normas jurídicas).

Assim, considerando o tipo de linguagem técnica do legislador e a necessidade de compreender o direito positivo por meio de uma interpretação sistemática, a justificativa dada pelo Ministro CARLOS VELLOSO (também seguiram essa linha os Ministros NELSON JOBIM, ILMAR GALVÃO, MAURÍCIO CORRÊA e SEPÚLVEDA PERTENCE) no sentido de que “a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar” não deve ser aceita. Isto porque não é só o legislador ordinário que comete impropriedades lingüísticas nos textos de lei que edita, mas também o legislador constituinte, em diversos momentos, utiliza termos inapropriados. É o caso, por exemplo, das diversas menções ao termo “isenção” encontradas no texto constitucional quando, na verdade, quer significar “imunidade”²⁶⁵.

Na verdade, as matérias sob reserva de lei complementar estão quase todas explícitas na Constituição Federal, porém em algumas passagens, o legislador constituinte limitou-se a mencionar tão-somente o termo “lei”²⁶⁶. O fato de o constituinte ter omitido o

²⁶⁵ A título exemplificativo, o artigo 195, inciso III, § 7º da Constituição, que menciona a palavra “isentas”. Na verdade, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *imunes* à contribuição à seguridade social. De fato, imunidade não se confunde com isenção. A isenção é regra de estrutura que decorre sempre de lei. No fenômeno da isenção, a norma isentiva mutila parcialmente um dos critérios da hipótese ou da conseqüência da Regra Matriz de Incidência Tributária, impedindo a incidência da norma-padrão sobre o fato e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária. De outro lado, a imunidade tributária é o conjunto de regras de estrutura dirigidas às pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que estabelecem a incompetência dessas pessoas para instituírem tributos sobre determinados fatos, pessoas e bens, estipulados na Constituição.

²⁶⁶ É o caso, por exemplo, do artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal, que estabelece que são imunes à tributação por via de impostos, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da “lei”. São hipóteses de imunidades tributárias, logo, por ser a imunidade tributária uma *limitação ao poder de tributar*, a matéria deve ser regulada por meio de lei complementar, de acordo com o artigo 146, inciso II da Constituição Federal. Assim, embora o legislador constituinte tenha mencionado apenas o termo “lei”, é certo que está aludindo à lei complementar, tendo em vista a interpretação sistemática do artigo 150, inciso VI, “c” c/c o artigo 146, inciso II, ambos da Constituição.

adjetivo “complementar” em alguns casos não implica necessariamente dizer que é uma hipótese de impropriedade lingüística. Entretanto, partindo-se da premissa de que o texto de direito positivo não é um discurso científico, portanto, sujeito a significações vagas e ambíguas, o Plenário do Supremo Tribunal Federal não poderia ter justificado seu posicionamento com base na literalidade das palavras do legislador constituinte.

A regulação de determinada matéria por lei ordinária ou complementar deve ser estabelecida segundo uma interpretação que leve em conta todo o sistema de direito positivo, considerando-se, portanto, as regras e os princípios relacionados à matéria e não apenas a literalidade de palavras isoladas empregadas pelo legislador, pois, conforme relatado, a linguagem técnica do legislador reveste-se de problemas lingüísticos, que devem ser sanados por meio de uma interpretação sistemática. Assim, o que vai determinar se dada matéria deve ser tratada por lei ordinária ou complementar é o próprio sistema de direito positivo, considerando-se todos os preceitos aplicáveis ao caso.

Esse foi o entendimento (isolado, diga-se) do Ministro MARCO AURÉLIO:

“Realmente, quase sempre, quando temos o emprego desse vocábulo (lei) sem que se siga a expressão *complementar*, entende-se que a referência diz respeito à lei ordinária. Todavia, não posso generalizar esta óptica porque seria sobrepor, ao fundo, a forma; seria desprezar a premissa, em si, de que a definição do instrumento próprio regeador ocorre segundo a estatura do tema. Há matérias mencionadas na Carta da República, fazendo-se remissão à lei, em que se há de partir para a conclusão de que a lei citada é a complementar”.

Assim, faz-se necessário analisar se a lei mencionada no § 1º do artigo 153 da Constituição, que deve estabelecer os limites e as condições para que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas dos impostos sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e de importação e exportação é ordinária ou complementar. Até aqui é possível concluir que não é a simples menção expressa (ou não) da qualidade “complementar” ao termo “lei” que determina se a matéria deve ser regulada por lei ordinária ou complementar, tendo em vista os vícios da linguagem técnica do legislador.

É importante ressaltar também que o fato de a lei complementar ter um *quorum* diferenciado (maioria absoluta) não implica dizer que se realiza *mais* a segurança jurídica por meio de leis complementares do que por meio de leis ordinárias, pois ao especificar as matérias sob reserva de lei complementar, quis o legislador constituinte apenas dar a certas matérias um tratamento de aprovação mais rígido (maioria absoluta). É tão-somente um requisito formal de validade formal das leis complementares, o que não significa que o processo legislativo diferenciado realiza mais a segurança jurídica do que o processo legislativo simples das leis ordinárias.

Quando o legislador constituinte estabelece expressamente que o veículo introdutor deve ser a lei complementar, não deixa brechas para arbitrariedades²⁶⁷, porém quando a previsão é implícita, cabe ao aplicador interpretar o ordenamento jurídico de forma sistemática, considerando-se todos os preceitos aplicáveis à matéria. Assim, tendo em vista o objeto delimitado neste trabalho, para realização da segurança jurídica no âmbito tributário, a lei mencionada no § 1º do artigo 153 da Constituição é lei ordinária ou complementar?

Para se chegar a uma conclusão, é preciso inquirir acerca dos pressupostos formais e materiais que devem ser observados com vistas a definir a espécie de lei (ordinária ou complementar) que deve estabelecer os limites e as condições para que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas dos impostos arrolados no § 1º do artigo 153 da Constituição. Para tanto, é preciso analisar o sentido e alcance das leis ordinária e complementar dentro do ordenamento jurídico brasileiro, particularmente, no âmbito tributário.

Conforme visto no capítulo VII, a lei complementar tem características próprias, tanto no aspecto formal quanto no material. Formalmente, sua aprovação exige *quorum* qualificado de maioria absoluta e materialmente, deve regular matérias especificadas na Constituição Federal. A princípio, a lei complementar não tem superioridade hierárquica em relação aos outros instrumentos legislativos, inclusive, a lei

²⁶⁷ É o caso, por exemplo, dos empréstimos compulsórios (artigo 148 da Constituição) e os impostos da competência residual da União (artigo 154, inciso I da Constituição).

ordinária, pois o axioma da hierarquia entre as normas nada tem a ver com os pressupostos formais ou materiais das espécies legislativas, mas sim ao fundamento de validade, ou seja, uma norma só será hierarquicamente superior à outra se for o fundamento de validade desta.

A hierarquia é uma construção do próprio sistema de direito positivo, no qual as normas estão postas tanto horizontalmente (umas ao lado das outras) quanto verticalmente (umas acima das outras)²⁶⁸. O direito positivo, portanto, apresenta-se como um sistema escalonado de normas, na medida em que seus elementos encontram-se dispostos segundo regras de coordenação e subordinação. Portanto, há hierarquia (tanto formal quanto material) entre as normas constitucionais e as demais normas do ordenamento jurídico, tendo em vista que é na Constituição Federal que os instrumentos legislativos retiram seu fundamento de validade.

Ressalte-se que pode haver também hierarquia entre leis complementares e ordinárias (por isso mencionou-se acima que *a princípio* não existe hierarquia entre essas normas), porém o fato de as leis complementares se encontrarem “topograficamente” acima das leis ordinárias no rol do artigo 59 da Constituição Federal, ou mesmo, o fato de terem um *quorum* qualificado de maioria absoluta²⁶⁹ não lhes conferem superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias. Haverá sim hierarquia entre essas espécies legislativas quando a lei complementar for o fundamento de validade de uma lei ordinária (seja no aspecto formal, seja no aspecto material)²⁷⁰.

A lei ordinária é o instrumento por excelência na veiculação de normas tributárias, particularmente as normas relacionadas à Regra Matriz de Incidência Tributária. Segundo BARROS CARVALHO, “a lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 221.

²⁶⁹ Conforme visto, o *quorum* qualificado da lei complementar representa apenas uma escolha feita pelo legislador constituinte, a fim de dar a certas matérias um tratamento de aprovação mais rígido (maioria absoluta), o que não implica dizer que esse processo legislativo diferenciado é critério de hierarquia entre as leis complementares e ordinárias.

²⁷⁰ Um exemplo de hierarquia formal é o que se encontra no artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal, que determina que lei complementar disporá sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Nesse sentido, com o advento da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, pode-se dizer que referida lei é hierarquicamente superior a todas as leis ordinárias pertencentes ao ordenamento jurídico brasileiro, por lhes servir de fundamento de validade no tocante aos requisitos de forma.

plano federal, que no estadual e no municipal”²⁷¹. A lei complementar também exerce papel relevante no ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que é o principal instrumento de veiculação de normas gerais em matéria tributária.

Esse é o ponto que se pretendia chegar para analisar o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a lei mencionada no § 1º do artigo 153 da Constituição Federal não é complementar, mas ordinária, já que a faculdade de alteração de alíquotas pelo Executivo prevista no referido dispositivo não se encaixaria em nenhuma das hipóteses do artigo 146 da Constituição. É importante ressaltar que a reflexão ora proposta é necessária, na medida em que a realização da segurança jurídica, nessa situação específica, depende do instrumento legislativo adequado (lei ordinária ou complementar), a fim de estabelecer os limites e as condições para que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas dos impostos arrolados no § 1º do artigo 153 da Constituição²⁷².

No seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO entendeu que a lei mencionada no § 1º do artigo 153 da Constituição é ordinária, sob os seguintes argumentos:

“[...] salta à vista que a lei mencionada no § 1º do art. 153 da CF não é de natureza complementar. Primeiramente, porque, quando a Constituição exige lei complementar ela o faz de forma expressa; e, em segundo lugar, porque a faculdade de alteração das alíquotas pelo Poder Executivo, no caso, está limitada pela lei que instituiu os impostos e a lei que institui impostos e, portanto, fixa as respectivas alíquotas não é complementar, mas ordinária, posto que não se trata de elemento que se ache relacionado na alínea a do inciso III do artigo 146 da Carta Magna”.

Tanto a lei complementar quanto a lei ordinária possuem funções específicas dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Muitas vezes, cabe à lei complementar desempenhar o papel de lei nacional e não somente lei federal e quando funciona como lei

²⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62.

²⁷² Cumpre mencionar que não foi objeto de julgamento a questão relativa ao Poder Executivo ter respeitado (ou não) a alíquota fixada em lei no Decreto n. 1.343/94, como salientou o Ministro ILMAR GALVÃO, “o que poderia suscitar controvérsia seria a questão de saber se o Poder Executivo respeitou a alíquota fixada por lei, o que, todavia, não foi posto em dúvida”.

nacional, a lei complementar atua em todo o território brasileiro, obrigando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Dessa maneira, ao ordenar e padronizar o sistema, a lei complementar acaba por exercer um relevante papel na realização da segurança jurídica, pois evita surpresas para os cidadãos. No âmbito tributário, quando a lei nacional²⁷³ padroniza a legislação tributária, impede que os contribuintes sejam submetidos a uma multiplicidade de obrigações tributárias, garantindo, além da segurança jurídica, também a certeza do direito, na medida em que a prática de determinada conduta ensejará uma obrigação previamente estipulada.

Além disso, a lei complementar é o principal instrumento para veiculação de normas gerais em matéria tributária, conforme artigo 146, inciso III da Constituição Federal. É importante salientar que extrapola o objeto delimitado neste trabalho, tratar dos pormenores relativos às “normas gerais de direito tributário”, tendo em vista a vastidão do assunto. Entretanto, são necessárias algumas considerações sobre o tema, já que este subitem presta-se a analisar características das leis complementares.

Toda norma denominada como “geral” deve desempenhar duas funções: uma harmonizadora da elaboração ou aplicação legislativa e outra delimitadora da atividade legislativa. Referidas funções das normas gerais têm como objetivo dar coesão e equilíbrio ao ordenamento jurídico. As normas gerais em matéria tributária, além da função harmonizadora do ordenamento, podem ainda dispor sobre conflitos de competência, regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar, dispensar tratamento diferenciado e favorecido às microempresa e empresas de pequeno porte, além de evitar desequilíbrios concorrenciais. Saliente-se que a norma geral pode ou não desempenhar alguns desses papéis, ou seja, pode apenas uniformizar o ordenamento, ou além disso, dispor sobre conflitos de competência.

É importante ressaltar que a instituição de normas gerais em matéria tributária deve ser sempre feita em conformidade com o princípio da Federação e da autonomia das pessoas políticas, tendo em vista que o arquétipo do pacto federativo e da autonomia das pessoas políticas já está definido na Constituição Federal e lei complementar alguma (seja

²⁷³ É o caso da Lei Complementar n. 116/2003, que além de uniformizar as materialidades do ISS, também previne o surgimento de conflitos de competência entre os Municípios.

nacional, seja federal) pode afrontar tais princípios. Sobre o assunto, ROQUE CARRAZZA²⁷⁴ salienta que

“A lei complementar veiculadora de *normas gerais em matéria de legislação* tributária poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição”.

Tais premissas são necessárias para analisar especificamente o inciso II do artigo 146 da Constituição, que estabelece que lei complementar deve regular limitações constitucionais ao poder de tributar, tendo em vista o entendimento assentado pelo Ministro MARCO AURÉLIO:

“Conjugo, Senhor Presidente, porque não encontro na Constituição preceito isolado que possa ser interpretado sem consideração do grande todo, o teor do § 1º do artigo 153 com a norma do artigo 146, inciso II, da mesma Carta:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II – regular limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Limitações não só que se impõem, presentes na lei complementar, ao Congresso Nacional, como também – e até com razões maiores – ao Chefe do Poder Executivo”.

Nesse trecho do voto, o Ministro MARCO AURÉLIO entendeu que a faculdade do Poder Executivo de alterar as alíquotas dos impostos arrolados no § 1º do artigo 153 da Constituição deve ser vista como uma limitação constitucional ao poder de tributar e, portanto, os limites e as condições deveriam ser estabelecidos por lei complementar, consoante o artigo 146, inciso II da Constituição. Para reforçar seu entendimento, o

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.885-886.

Ministro MARCO AURÉLIO estabelece uma comparação entre os limites do Poder Legislativo e do Poder Executivo no exercício de suas atividades legiferantes, apontando para um paradoxo:

“Veja, V. Exa., a que ponto chegamos se entendermos que essa alusão a limites que devem ser observados pelo Poder Executivo são limites previstos em lei ordinária. O Congresso, legislando, está jungido, quando a limites, à lei complementar, ante o disposto no artigo 146 da mesma Carta. Todavia, S. Exa., o Chefe do Poder Executivo, não o estará. Creio que aí temos um paradoxo, no que reconhecemos a vinculação à lei complementar daquele que tem o poder normativo como atividade precípua, e deixamos de entender da mesma forma, em que pese à identidade de matéria, em relação ao Chefe do Poder Executivo”.

Ressalte-se que o Ministro CARLOS VELLOSO, relator do recurso, também entendeu que o § 1º do artigo 153 da Constituição Federal retrata uma limitação ao poder de tributar e, portanto, referida lei deveria ser complementar. Não obstante, conclui no sentido de que seria uma exceção à regra, ou seja, como a Constituição menciona apenas “lei”, então seria hipótese de lei ordinária:

“Não há dúvida no sentido de que a hipótese do § 1º do art. 153, da C.F., retrata uma limitação ao poder de tributar. Em princípio, portanto, somente a lei complementar poderia regulá-la. Todavia, a própria Constituição – e a Constituição poderia fazê-lo – excepciona a regra, ao exigir, na hipótese figurada, apenas lei e não lei complementar”.

Ou seja, mesmo entendendo que seria uma hipótese de limitação ao poder de tributar e, portanto, lei complementar deveria tratar da matéria, em consonância com o artigo 146, inciso II da Constituição, o que mais “pesou” para o voto do Ministro CARLOS VELLOSO foi o fato de a Constituição Federal ter mencionado apenas “lei” e não “lei complementar”. Assim, o § 1º do artigo 153 seria uma exceção à regra, ou seja, seria uma exceção à lei complementar.

Na verdade, o Supremo Tribunal Federal acertou ao assentar o entendimento de que a lei mencionada no § 1º do artigo 153 da Constituição Federal é lei ordinária, porém o mesmo não se pode dizer dos fundamentos empregados para tanto²⁷⁵. Ora, não é porque o legislador constituinte mencionou apenas “lei”, que se deve concluir que referida lei é ordinária, tendo em vista, conforme relatado, os vários problemas da linguagem técnica do legislador. Ademais, quando o Supremo Tribunal Federal assim se posiciona, fica claro que o único método de interpretação utilizado foi o literal, que é aquele que leva em conta apenas as estruturas gramaticais e morfológicas de forma isolada, sem considerar o “todo”.

Este método, com certeza, não é o mais apropriado para interpretar o direito positivo, já que o direito positivo se apresenta como um sistema e, portanto, só pode ser compreendido como tal²⁷⁶. Isto significa que o direito positivo deve ser interpretado de forma sistemática, ou seja, é importante correlacionar todos os enunciados, preceitos e princípios aplicáveis à matéria posta em análise. Desse modo, tendo em vista o objeto delimitado relacionado aos argumentos desenvolvidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 225.602-8, deve-se analisar o sentido e alcance do artigo 146, inciso II da Constituição que estabelece que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]”.

Primeiro, é importante analisar se é caso de limitação ao poder de tributar, como salientado pelos Ministros CARLOS VELLOSO e MARCO AURÉLIO, nos seus votos. Ou seja, é preciso saber se a faculdade do Poder Executivo de alterar as alíquotas dos impostos mencionados no § 1º do artigo 153 da Constituição representa um poder de tributar a ser limitado por lei. Para se chegar a uma resposta, é preciso inquirir acerca do

²⁷⁵ Á época da vigência da Constituição Federal anterior, ALIOMAR BALEEIRO já ressaltava que as “condições e os limites” que o Poder Executivo devia observar para alterar as alíquotas dos impostos alfandegários, do imposto sobre produtos industrializados e das contribuições parafiscais ou especiais poderia ser lei ordinária, mas não o decreto-lei. *Direito tributário brasileiro – atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 64.

²⁷⁶ Ver item *Noção de sistema*

significado da expressão “poder de tributar” dentro do contexto do ordenamento jurídico brasileiro.

A expressão “poder de tributar” pode ser compreendida como a prerrogativa que têm as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de exercer suas atividades impositivas. Assim, as “limitações constitucionais ao poder de tributar” abrangem todas as limitações relacionadas às atividades impositivas conferidas pela Constituição Federal aos entes políticos. Na verdade, enquanto a Constituição Federal, considerada como um todo, representa um conjunto de limitações à atividade estatal, o subsistema constitucional tributário constitui um subconjunto de limitações ao poder de tributar. Ao impor limitações às atividades impositivas dos entes políticos, a Constituição Federal acaba também por garantir os direitos fundamentais dos cidadãos. Nesse sentido, SOUTO MAIOR BORGES²⁷⁷:

“Nesse âmbito, o do sistema constitucional tributário, todas as normas que integram o subconjunto constituído pelas normas constitucionais tributárias, sobretudo – não exclusivamente, porém – o art. 150 – limitações constitucionais do poder de tributar – são assecuratórias de direitos e instituidoras de deveres. Mas a competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação; sem limitação, nenhuma autorização”.

Quando se estuda o assunto das limitações ao poder de tributar, é comum lembrar das imunidades tributárias, que são regras de estrutura (assim como as regras de competência impositiva), que determinam que as pessoas políticas de direito constitucional interno devem se abster de instituir tributos sobre certas situações, bens ou pessoas, definidas na Constituição Federal. As normas de imunidade tributária se manifestam por meio dos modais deônticos “proibido” e “obrigatório”, ou seja, prescrevem que é “proibido” às pessoas políticas de direito interno editarem normas de comportamento que “obriguem” o pagamento de tributos.

²⁷⁷ “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista de Direito Tributário* n. 63. São Paulo: Malheiros, p. 208.

Assim, ao proibir que os entes políticos exerçam sua competência impositiva sobre determinadas situações, as imunidades tributárias podem ser consideradas como limitações ao poder de tributar. Os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade também podem ser compreendidos como limitações ao poder de tributar, tendo em vista que a atividade de tributar só pode ser exercida segundo os limites estabelecidos por esses princípios (não é à toa, que tais princípios são classificados como *limites objetivos*)²⁷⁸.

Diante do exposto, é possível concluir que só se pode falar em “limitações constitucionais ao poder de tributar” quando se está diante de situações que limitam o exercício da atividade impositiva ou atividade de criar tributos. Não é, portanto, o caso objeto de análise, pois o Poder Executivo não tem competência para criar tributos, ou mesmo criar as alíquotas dos impostos arrolados no § 1º do artigo 153 da Constituição. A faculdade que é atribuída ao Executivo é de alterar as alíquotas dentro dos limites e das condições definidas pela lei. Assim, caberia à lei complementar tratar do assunto se fosse caso de “limitação ao poder de tributar” (artigo 146, inciso II da Constituição), o que não é o caso.

Vale mencionar que o artigo 146, inciso II da Constituição é um dos pontos de divergência entre as teorias dicotômica e tricotômica. Para a teoria dicotômica, a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar seria uma das razões da existência de normas gerais no ordenamento. De outro lado, para a corrente tricotômica, tal regulamentação seria realizada por lei complementar, mas não especificamente lei complementar que veicula norma geral.

²⁷⁸ MISABEL DERZI salienta que “tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar”, mas ressalta que “muitos princípios limitam o poder de tributar, porque condicionam o exercício (válido) da competência à observância de certos requisitos ou critérios norteadores. Legalidade, anterioridade, irretroatividade são princípios, mas deles não resultam *imunidades*. Não dizemos que todos somos *imunes* a tributos, instituídos em decretos do Executivo, nem tampouco que somos *imunes* a leis retroativas. Isso porque tais princípios são diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária”. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14-15.

Fato é que o “poder” que tem o Executivo de alterar as alíquotas dos impostos mencionados no § 1º do artigo 153 da Constituição não é “poder de tributar”, portanto, nem mesmo há que falar em “limitações ao poder de tributar”, como entendeu o Supremo Tribunal Federal. Mais uma vez: a faculdade outorgada no § 1º do artigo 153 da Constituição ao Poder Executivo não representa uma exceção ao princípio da legalidade tributária²⁷⁹, pois as alíquotas devem ser definidas pelo Poder Legislativo, bem como todos os demais critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária dos impostos mencionados no referido dispositivo²⁸⁰.

Desse modo, não há na Constituição Federal, previsão para que a lei complementar estabeleça os limites e as condições que devem ser observadas pelo Executivo para alterar as alíquotas dos impostos alfandegários, o IPI e o IOF. A lei que deve definir tais limites e condições é a lei ordinária, muitas vezes, é a própria lei que veicula a Regra Matriz de Incidência Tributária. Aliás, se acontecer de a lei não definir tais critérios (condições e limites), o Poder Executivo não poderá modificar as alíquotas dos referidos impostos. O Executivo só poderá exercer tal faculdade, se a lei (ordinária) fixar os limites máximos e mínimos das alíquotas. Se indicar apenas uma, nada poderá fazer o Poder Executivo²⁸¹.

Nesse sentido, é o entendimento de ROQUE CARRAZZA²⁸²:

“A Constituição concede ao legislador a prerrogativa de apontar as alíquotas mínima e máxima de certos impostos, consentindo, assim, que o Executivo atue. Donde tudo nos leva a concluir que: a) os impostos alfandegários, o IPI e o IOF devem ser criados ou aumentados por meio de lei; b) tal lei poderá conceder ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas destes tributos

²⁷⁹ Neste ponto também não deve ser aceito o argumento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual o § 1º do artigo 153 da Constituição Federal representaria uma exceção ao princípio da legalidade tributária. Ver subitem *Alteração das alíquotas do imposto de importação pelo Poder Executivo*

²⁸⁰ Ver item *Aparente exceção ao princípio da legalidade tributária*

²⁸¹ É importante mencionar que há casos em que a determinação das alíquotas deve ser feita por lei complementar. É o caso, por exemplo, da fixação das alíquotas máximas do ISS, que deve ser realizada por meio de lei complementar. Nesta situação específica, a lei complementar regulamenta verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar.

²⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 296.

(simplesmente estabelecendo seus parâmetros mínimo e máximo); e c) esta lei poderá, ainda, fixar uma única alíquota, e, nesta hipótese, cairá por terra o permissivo constitucional, isto é, nada será facultado ao Poder Executivo no que concerne à majoração ou mitigação destes impostos”.

Diante do exposto, pode-se dizer que, nesse caso, o Supremo Tribunal Federal realizou a segurança jurídica no âmbito tributário, ao decidir que a lei ordinária é a lei adequada para fixar os limites e as condições referidas no § 1º do artigo 153 da Constituição Federal (mesmo que por fundamentos diversos daqueles adotados por esta dissertação). Isto porque, como relatado, a realização da segurança jurídica, neste ponto específico, depende do instrumento adequado, ou seja, da espécie legislativa eleita pela Constituição Federal como a adequada para fixar os limites e as condições que o Poder Executivo deve observar para exercer a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos arrolados no § 1º do artigo 153 da Constituição. Nesse sentido, analisou-se também o princípio da legalidade tributária, na medida em que o § 1º do artigo 153 da Constituição não representa uma exceção ao referido princípio.

CONCLUSÕES

1. O sentido é um dado comum dos objetos culturais. A linguagem é o principal instrumento de apreensão dos sentidos. O direito, como objeto cultural, manifesta-se por meio de linguagem. É comum associar a linguagem do direito à expressão “linguagem jurídica”, porém tal expressão não é unívoca, já que pode significar dois níveis de linguagem: a do direito positivo e da Ciência do Direito. A linguagem do direito positivo é linguagem-objeto em relação à metalinguagem da Ciência do Direito, na medida em que a linguagem da Ciência do Direito descreve a linguagem prescritiva do direito positivo.
2. Não é qualquer linguagem que constitui um fato ocorrido na realidade social em fato jurídico, tendo em vista que apenas a linguagem reconhecida pelo direito positivo tem aptidão para constituir a realidade jurídica. O direito positivo manifesta-se por meio da linguagem dos modais deônticos que proíbem, permitem ou obrigam as condutas humanas. Portanto, a linguagem é o instrumento utilizado pelo direito para tornar jurídico o fato social, ou seja, só existe fato jurídico objetivado em linguagem.
3. Os comandos da função prescritiva da linguagem do direito positivo são submetidos aos valores da lógica deôntica, ou seja, os comandos são válidos ou não-válidos. A lógica deôntica estuda a sintaxe da linguagem do direito positivo (a sintaxe ocupa-se das relações dos signos entre si). No plano semântico, que consiste na relação entre os signos e as coisas, a linguagem prescritiva dirige-se exclusivamente aos fatos e condutas possíveis de ocorrerem no mundo, ignorando as condutas necessárias ou impossíveis, que são objeto da lógica alética.
4. De outro lado, predomina no discurso da Ciência do Direito a linguagem na sua função descritiva, já que é função dessa ciência descrever as normas jurídicas do direito positivo. A linguagem descritiva é também chamada de *referencial* ou *declarativa* e seus enunciados são submetidos aos valores verdade e falsidade, motivo pelo qual sua sintaxe é objeto da lógica alética. No plano semântico, seus enunciados serão

verdadeiros se os fatos descritos realmente acontecerem e falsos se os fatos não forem verificados empiricamente.

5. Não só as funções de linguagem preponderantes nos discursos do direito positivo e da Ciência do Direito são diferentes, mas também os *tipos* de linguagem. Assim, predomina na linguagem da Ciência do Direito o tipo de linguagem científica, considerada uma linguagem artificial, pois embora tenha como base a linguagem natural (que é a linguagem do cotidiano, espontaneamente desenvolvida) as palavras do discurso científico são unívocas (semântica). Esse tipo de linguagem reveste-se de boa formação sintática das orações e só é considerada enfraquecida no plano pragmático, já que o que interessa à linguagem do tipo científica é a validade sintática de seus enunciados e a univocidade das palavras para afastar vagezas e ambigüidades que podem comprometer o discurso científico.
6. Já no direito positivo prevalece a linguagem do tipo técnica que é um misto de linguagem natural com linguagem científica. A linguagem do legislador é eminentemente técnica e esse tipo de linguagem justifica as constantes impropriedades lingüísticas contidas nos textos normativos, o que demanda do intérprete atos de interpretação para compreensão e construção do sentido das normas jurídicas. Enquanto a linguagem técnica do direito positivo é prescritiva de condutas intersubjetivas, a linguagem científica presta-se para descrever objetos (o objeto precisa ser bem delimitado antes mesmo que seja traduzido em linguagem).
7. O estudo de qualquer realidade, seja ela natural ou cultural, requer a compreensão e definição do conceito de “sistema”. Sem embargo das várias significações que comportam o termo “sistema”, este trabalho adotou o seu significado de base, qual seja, sistema é o conjunto de elementos que se relacionam entre si, perante uma referência determinada. É essa referência que determina os elementos que pertencerão ao conjunto e como esses elementos se relacionam entre si.
8. O sistema do direito positivo se apresenta organizado numa estrutura escalonada, no qual os seus elementos (normas jurídicas) convergem para um só ponto: a norma fundamental. Pode-se dizer que o sistema do direito positivo é formado por

subsistemas que se relacionam entre si e que tem na Constituição Federal o fundamento último de validade. Também a Constituição Federal compõe um subsistema, fonte maior de regras de estrutura do que regras de comportamento. É da Constituição que emanam as linhas gerais de organização do Estado, bem como os preceitos e princípios dos sistemas nacional, federal, estaduais e municipais.

9. As normas jurídicas que compõem o sistema de direito positivo não se confundem com o texto normativo bruto, tampouco com os enunciados prescritivos, que são frases dotadas de sentido, construídas de acordo com as regras idiomáticas, mas que não possuem estrutura lógico-condicional. As normas jurídicas são juízos lógico-sintáticos de significação. O antecedente é a parte da norma jurídica que enuncia “dado um fato F” e o conseqüente é a que prescreve a relação jurídica S’RS’’. O operador lógico que liga o antecedente ao conseqüente da norma jurídica é a implicação “→”. Em termos simbólicos, a estrutura lógica da norma jurídica pode ser assim representada: $D [(f \rightarrow S'RS'')]$, que se interpreta: dado o fato f, então deve ser a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S''.
10. As normas jurídicas podem ser classificadas em: regras ou princípios. As regras são normas jurídicas que descrevem imediatamente comportamentos proibidos, permitidos ou obrigatórios. As regras, portanto, indicam as condutas que devem ser praticadas pelos indivíduos, caso certos fatos hipoteticamente previstos se realizem. Já os princípios, diferentemente das regras, estabelecem de forma imediata um estado de coisas (fim) para cuja realização é preciso praticar determinados comportamentos. Assim, os princípios, apenas de forma mediata, indicam os comportamentos que devem ser praticados pelas pessoas, já que o seu papel dentro do ordenamento jurídico é principalmente finalístico.
11. O critério hipotético-condicional não pode ser considerado um diferenciador entre regras e princípios, pois se são categorias normativas, manifestam-se por meio de linguagem. Assim, se o texto normativo não se confunde com a norma jurídica, ao se deparar com um enunciado prescritivo, o intérprete pode construir a estrutura lógica seja de uma regra, seja de um princípio, ou até mesmo de mais de uma regra ou mais de um princípio. O conteúdo e alcance de uma regra ou princípio serão determinados de

acordo com a valoração atribuída pelo intérprete na composição da norma, tendo em vista que cabe ao intérprete medir e especificar os fins e os valores que devem ser adjudicados ao enunciado prescritivo para construção de uma regra ou princípio. Desse modo, é possível concluir também que os princípios não são os únicos elementos a ostentar uma carga axiológica no ordenamento, pois as regras, como normas jurídicas que são, também guardam uma dimensão de peso, já que resultam de atos de interpretação, o que por si só já evidencia o seu aspecto axiológico.

12. Os princípios podem ser classificados como “valores” ou “limites objetivos”. Para um princípio ser considerado um valor, devem estar presentes as seguintes características lógico-sintáticas: *bipolaridade*; *referibilidade*; *preferibilidade*; *graduação hierárquica*; *incomensurabilidade*; *historicidade*; *objetividade* e *inexauribilidade*. De outro lado, a identificação de um princípio como limite objetivo é menos subjetivo: deve-se verificar se o mandamento constitucional foi respeitado no caso concreto. Os limites objetivos não são valores em si mesmos, mas são postos para atingir certos fins (valores), ou seja, se o limite objetivo é observado no caso concreto, então o valor que lhe é correlato se objetivará.
13. Os princípios podem ser ainda classificados como “implícitos” ou “explícitos”. Os princípios explícitos são de fácil verificação, pois expressamente enunciados nos textos normativos. Já os implícitos são aqueles que identificamos por meio dos princípios explícitos, como é o caso do princípio da segurança jurídica que pode ser identificado por meio do princípio da legalidade. Não há hierarquia entre os princípios implícitos e explícitos, pois todos são aptos a produzir efeitos jurídicos a fim de direcionar a auto-formação do sistema e todos têm o mesmo fundamento de validade: a Constituição Federal.
14. A noção de graduação hierárquica entre os princípios possibilita classificá-los em princípios e sobreprincípios, pois, embora todos os princípios do ordenamento jurídico possuam forte conotação axiológica, há princípios que se realizam pela atuação de outros princípios e que estão acima deles em razão do valor que objetivam. Os princípios considerados superiores na escala hierárquica são chamados de

sobreprincípios, dentre eles, destacam-se no ordenamento jurídico brasileiro: o sobreprincípio da segurança jurídica, da certeza do direito, da justiça e da igualdade.

15. O direito, como objeto cultural, não pode ser dissociado dos valores. A Cultura pode ser compreendida como o resultado histórico da manifestação humana. O valor é dimensão do espírito humano, já que o homem é o único ser dotado de espírito e racionalidade para valorar o mundo à sua volta. Os valores não existem como objetos ideais em si e de *per si*, mas sempre com referência ao homem. Mas não é só isso: outra característica dos valores é a objetividade, ou seja, os valores necessitam de um “suporte”, um objeto para se realizarem.
16. Pode-se dizer então que o princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I da Constituição Federal) estabelecido como o “suporte” do valor segurança jurídica, existe independentemente de qualquer valor que lhe possa ser atribuído (por ser um limite objetivo, o princípio da legalidade tributária não é um valor em si). Entretanto, o valor segurança jurídica para se realizar, depende que o princípio da legalidade tributária seja respeitado no caso concreto, pois, caso contrário, sem o “suporte”, o valor segurança jurídica não se objetiva.
17. Os valores encontram-se correlacionados dentro do contexto normativo, segundo o princípio de solidariedade axiológica, que prescreve que todos os valores se implicam no mínimo de forma mediata, mas há valores que se complementam imediatamente, como é o caso da certeza e segurança. Além desses valores, há outros que também se implicam imediatamente, como é o caso da justiça e da ordem. Todos esses valores (ordem, certeza, justiça, segurança) são considerados fundamentais para a constituição do Estado Democrático de Direito Brasileiro.
18. A ordem é um valor fundamental para a organização em sociedade. É um dado essencial não só para o universo coletivo, mas também para a vida individual. Em prol da ordem, a vida coletiva demanda a prática de certos comportamentos estabelecidos por normas gerais que permitem que os indivíduos saibam previamente a conduta que devem exercer ou omitir perante outros indivíduos. A ordem pressupõe a prática de atitudes individuais segundo normas gerais.

19. A correlação entre a ordem e a certeza decorre da complexidade das relações intersubjetivas. Sem a certeza das condutas que devem ser praticadas ou omitidas pelos indivíduos, não existirá ordem ou segurança. A vida em sociedade necessita de uma ordem capaz de garantir a certeza da atuação dos indivíduos e esse papel é desempenhado pelo direito por meio das normas jurídicas.
20. A justiça também interage com a ordem e a certeza, na medida em que a justiça garantirá o que cabe a cada pessoa dentro da ordem jurídica, estruturada segundo a certeza do direito e a segurança jurídica. Não é possível compreender a realidade jurídica prescindindo um desses valores, pois a justiça não se estabelece sem uma ordem de segurança e uma das formas de garantia da segurança jurídica é a realização da justiça. Assim, embora sejam valores diversos, não há antinomia ou conflito, pois são os vetores da condição de existência do Estado Democrático de Direito Brasileiro.
21. Além das associações até então relatadas, é possível associar também a idéia de segurança jurídica à idéia de igualdade. A igualdade aparece juntamente com a segurança como valores supremos no preâmbulo constitucional. O pressuposto básico de sua aplicação é que todos devem ser tratados igualmente, ou seja, a lei vale para todos de forma igual. Portanto, a igualdade consiste na idéia de que o igual deve ser tratado de forma igual e o diferente de modo proporcionalmente diferente, porém a lei não pode eleger critérios de discriminação que sejam contraditórios aos valores proclamados pelo sistema de direito positivo, pois deve haver uma correlação entre os valores e as normas gerais e abstratas, ou individuais e concretas, emitidas pelos sujeitos competentes.
22. A passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito representa uma evolução da idéia de segurança jurídica, pois enquanto no Estado de Direito, a noção de segurança jurídica relaciona-se com a certeza do direito, com vistas a garantir a imobilidade do ordenamento jurídico, no Estado Democrático de Direito, a idéia de segurança jurídica compreende não só a certeza do direito, mas também a previsibilidade da atuação do Estado, a fim de proporcionar a flexibilidade necessária para alcançar a ordem.

23. A primeira idéia de segurança jurídica surgiu da necessidade de garantir os direitos inerentes à pessoa humana, porém a segurança não poderia se concretizar caso a liberdade dos indivíduos não encontrasse limites. Nesse sentido, o Estado aparece como a ordem política capaz de obrigar certas condutas dos particulares, a fim de salvaguardar a segurança coletiva. Entretanto, em um regime democrático, o Estado não goza de plena liberdade de atuação, pois se de um lado o Estado limita a liberdade individual para garantir a ordem e a paz social, de outro, sujeita-se ele próprio ao império da lei.
24. A segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito está condicionada à observância do princípio da legalidade, já que esse princípio revela-se como critério de orientação e aplicação do direito positivo, tendo em vista que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O princípio da legalidade é, portanto, nota essencial e princípio basilar de todo e qualquer Estado Democrático de Direito.
25. No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade é um só, pois esse princípio tem fundamento na soberania popular, prevista no parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal que prescreve que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Desse modo, mesmo que a legalidade estivesse prevista somente no artigo 5º, inciso II, ainda assim, tributo só poderia ser criado ou majorado por meio de lei, entretanto, para acautelar os direitos dos contribuintes, quis o legislador constituinte reforçar a idéia da legalidade no campo tributário, ao prever o princípio da estrita legalidade no artigo 150, inciso I.
26. O princípio genérico da legalidade correlaciona os ideais de liberdade e legalidade, pois além de prever a liberdade de ação dos indivíduos, confere fundamento jurídico às liberdades individuais. A partir desse enunciado é possível construir a idéia de que a liberdade (em sentido amplo) só pode sofrer restrições por meio de lei, veículo proveniente do Poder Legislativo e elaborado segundo o procedimento previsto na Constituição Federal. Isto significa que a liberdade individual só pode ser restrita por

um sistema de legalidade legítimo, ou seja, os limites impostos à liberdade só serão legítimos se a lei for elaborada de acordo com o processo previsto na Constituição.

27. Por meio do princípio da legalidade tributária é possível assegurar que a liberdade e o patrimônio dos particulares só serão atingidos pelo Estado se o tributo for criado ou majorado por lei, porém no Estado de Direito Brasileiro, a legalidade tributária aparece com as exigências dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, sempre com a finalidade de garantir a segurança jurídica.
28. O princípio da anterioridade traduz a idéia de que é proibido o elemento surpresa na tributação, ou seja, esse princípio garante aos contribuintes a segurança de que não serão surpreendidos com a exigência de pagamento de tributo novo ou majorado sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
29. De outro lado, a Constituição Federal prevê exceções à anterioridade, conforme artigo 150, § 1º. Assim, não estão submetidos à anterioridade, os impostos de importação; exportação; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; impostos extraordinários por motivo de guerra e os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. Segundo o artigo 177, § 4º, inciso I, “b” da Constituição, também não está sujeita à anterioridade a alteração de alíquotas da CIDE Combustíveis pelo Poder Executivo.
30. As exceções constitucionalmente previstas não representam uma afronta à segurança jurídica, ao contrário, pois são indispensáveis para proporcionar recursos para defesa contra situações extremas, como os casos de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública etc. No caso de uma calamidade pública, por exemplo, caso a instituição do empréstimo compulsório tivesse que, segundo o princípio da anterioridade, aguardar o exercício financeiro seguinte para ter eficácia, provavelmente não teria mais utilidade pública.

31. Outro princípio funcional da legalidade tributária é o princípio da irretroatividade tributária, que prescreve que apenas os fatos impositivos ocorridos durante a vigência da lei é que são juridicizados, já os fatos ocorridos anteriormente à vigência da lei não sofrem incidência da norma tributária. Desse modo, para que ocorra a subsunção do fato à norma não basta que o tributo tenha sido criado ou majorado por lei, é preciso também que o fato tenha ocorrido durante a vigência da lei tributária, pois se for anterior, não ocorrerá a incidência da norma.
32. Para a realização da segurança jurídica não basta que a obrigação tributária principal de pagar tributo decorra de uma previsão abstrata, geral e irretroativa da lei, mas também os deveres formais devem estar previstos em lei. Só a lei (em sentido lato) pode inovar a ordem jurídica para constituir direitos e obrigações, inclusive os deveres tributários consistentes num fazer, não-fazer ou suportar, cabendo às normas infralegais, como os decretos, as portarias e as instruções, apenas regulamentar o que a lei dispôs.
33. No âmbito tributário, com vistas à objetivação da segurança jurídica, o princípio da legalidade reveste-se como reserva formal de lei, que significa que a legalidade tributária reclama reserva de lei material e formal, ou seja, além de o comando prescritivo ser geral e abstrato (lei material), deve ser produzido por meio do processo legislativo previsto na Constituição Federal (lei formal).
34. O princípio da legalidade tributária se complementa com o princípio da tipicidade, que não é um princípio autônomo do princípio da legalidade, mas expressão deste quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, construído por estritas considerações de segurança jurídica. O princípio da tipicidade tributária obriga o legislador competente pela instituição do tributo a indicar na lei tributária todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária (critérios material, espacial, temporal, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) de forma taxativa. Assim, para que haja a subsunção do fato à norma tributária, deve haver total correspondência entre os critérios abstratamente descritos na norma e o fato tributário, ou seja, somente é típico o fato que se ajustar perfeitamente ao descrito na lei tributária.

35. No ordenamento jurídico brasileiro, a lei ordinária é o instrumento legislativo por excelência na criação ou majoração de tributos. A lei deve descrever um fato e prescrever a relação jurídica advinda da ocorrência do fato, ou seja, deve a lei definir, de forma taxativa, todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária. Ademais, não é permitido à lei que institui tributo, delegar às normas de inferior hierarquia a função de definir qualquer dos critérios da norma padrão de incidência, tendo em vista os princípios da legalidade, tipicidade e tripartição dos poderes.
36. A lei complementar também cumpre importantes funções no ordenamento, pois, além de ser o instrumento adequado para instituir certos tributos, como é o caso, por exemplo, dos empréstimos compulsórios (artigo 148) e aqueles submetidos à competência residual da União (artigo 154, inciso I), cabe também às leis complementares expedir normas gerais de direito tributário, conforme previsão do artigo 146, inciso III da Constituição Federal.
37. Em relação às leis ordinária e complementar, a Constituição Federal expressamente autoriza a criação e majoração de tributo por meio desses atos normativos. Diferente, é o caso das medidas provisórias, pois não obstante a Constituição autorizar o Poder Executivo editar medidas provisórias para tratar de matéria tributária (§ 2º do artigo 62), não é juridicamente possível a instituição ou majoração de tributo por meio de medida provisória, tendo em vista o paradoxo existente entre os pressupostos da medida provisória e os princípios da legalidade e anterioridade no âmbito tributário.
38. O paradoxo está no fato de que enquanto o tributo que é instituído por lei só pode ser cobrado a partir do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação em consonância com a anterioridade e, conseqüentemente, a segurança jurídica, aquele tributo que é criado por medida provisória pode ser exigido imediatamente, pois por definição constitucional, as medidas provisórias têm vigência imediata, mesmo antes da apreciação do ato do Presidente da República pelo Congresso Nacional.
39. Nos casos em que há relevância e urgência na instituição de tributo, as exceções foram disciplinadas de forma taxativa pela Constituição Federal. Ou seja, as exceções ao princípio da anterioridade nos casos extremos de urgência em matéria tributária

encontram-se previstas na Constituição, não existindo brecha para discricionariedade por parte do Executivo. É o caso, por exemplo, do artigo 153, § 1º que permite ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os impostos de importação, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

40. Assim como as medidas provisórias, as leis delegadas não têm aptidão para criar ou majorar tributo, já que no ordenamento jurídico brasileiro cabe apenas à lei, compreendida como o produto de deliberação pelos representantes do povo, livremente eleitos, instituir ou aumentar tributo. É o princípio do consentimento, pelo qual o povo deve consentir em pagar tributo, ou seja, deve consentir em ter sua liberdade e seu patrimônio limitados por meio de leis, aprovadas por seus mandatários no Parlamento.
41. A segurança jurídica também não se coaduna com a idéia de inovação da ordem jurídica por meio de atos regulamentares, tendo em vista a necessidade de constituição de direitos e obrigações apenas quando consentidos pelo povo e tal consentimento é manifestado pelos seus mandatários no Parlamento. Ou seja, apenas a lei inova o ordenamento para constituir relações jurídicas, já que a lei é a expressão da vontade geral. O regulamento, por não se originar de um processo legislativo democrático, não pode estabelecer regras além das contidas nas leis. Portanto, a função do regulamento é dar fiel execução à lei.
42. O artigo 153, § 1º da Constituição Federal não representa uma exceção ao princípio da legalidade tributária. Referido dispositivo não outorga ao Poder Executivo a competência para descrever a hipótese de incidência tributária no tocante ao seu aspecto quantitativo (mais especificamente em relação à alíquota), já que cabe apenas à lei descrever todos os aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária, inclusive, definir a base de cálculo e as alíquotas, conforme o princípio da legalidade tributária, salvo as exceções expressamente previstas. Portanto, os impostos indicados no referido artigo só podem ser criados ou majorados por lei, podendo a lei definir o *teto* e o *piso* das alíquotas. Se assim for, o Poder Executivo terá a faculdade de alterar as alíquotas, sempre dentro dos limites mínimos e máximos estabelecidos pelo legislador.

43. No Estado Democrático de Direito, ao contrário do Estado de Poder ou Estado de Polícia, todos os indivíduos, governantes e particulares se submetem ao império da lei. Ou seja, no Estado Democrático de Direito, a organização e atividade nas relações são disciplinadas pela lei, inclusive, no seu sentido amplo (Constituição, leis, regulamentos etc.). Além disso, são conferidos aos cidadãos a titularidade de direitos subjetivos fundamentais perante o próprio Estado e perante outros indivíduos, nota característica da realização da segurança jurídica.
44. No tocante à tributação, os valores enunciados no preâmbulo e no artigo 5º da Constituição Federal consubstanciam dimensão ainda maior, considerando a relação jurídica estabelecida entre o Estado (na condição de sujeito ativo que detém o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma obrigação pecuniária) e o particular (como sujeito passivo que possui o dever jurídico de cumprir a obrigação). Isto porque a ação estatal de tributar atinge diretamente o patrimônio e a liberdade das pessoas, valores fundamentais para os cidadãos que devem ser realizados pela Constituição.
45. O princípio da legalidade tributária realiza a segurança jurídica, na medida em que estabelece que tributo só pode ser criado ou aumentado por meio de lei e, ainda, todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária devem ser descritos de forma taxativa pela lei tributária, em decorrência do princípio da tipicidade fechada. No Estado Democrático de Direito Brasileiro, a idéia de segurança jurídica exige que o princípio da legalidade tributária revele-se por meio de um conteúdo *formal*, que é a estabilidade do direito e um conteúdo *material* que consiste na chamada “proteção da confiança”, princípio que impõe no âmbito tributário que as leis devem ser criadas de maneira que proporcionem aos indivíduos a confiança dos comportamentos que uma vez praticados originam o surgimento de determinadas obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
———. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
———. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
———. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
———. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
———. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
———. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.
———. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BARTHES, Roland. *Elementos de Semiologia*. Trad. de Izidoro Blikstein. 5. ed. São Paulo: Cultrix.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília: UNB, 1995.

BORGES, José Souto Maior. “Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais”. *Revista de Direito Tributário ns. 23-24*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 83-90.

———. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista de Direito Tributário n. 63*. São Paulo: Malheiros, p. 206-210.

———. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

———. Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário n. 87*. São Paulo: Malheiros, 2003.

———. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. São Paulo: Minha Editora Manole, 2005, p. 53-76.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343.446-2/SC. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, Acórdão de 20/03/2003. *Diário de Justiça*, Brasília, 04/04/2003.

———. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 180.828-4/RS. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, Acórdão de 14/03/2002. *Diário de Justiça*, Brasília, 14/03/2003.

———. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 225.602-8/CE. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, Acórdão de 25/11/1998. *Diário de Justiça*, Brasília, 06/04/2001.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de Antonio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

———. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

———. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

———. “Medidas provisórias em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 162-170.

———. “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 61. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 74-90.

———. “Sobre princípios constitucionais tributários”. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 143-155.

———. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

———. “Enunciados, normas e valores jurídicos tributários”. *Revista de Direito Tributário* n. 69. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 43-56.

———. Mesa de debates - Princípio da legalidade e da igualdade. *Revista de Direito Tributário* n. 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 217-223.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CORREAS, ÓSCAR. *Crítica da ideologia jurídica*. Trad. de Roberto Bueno. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

DENT, N.J.H. *Dicionário Rousseau*. Trad. de Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação)”. *Revista de Direito Tributário n. 47*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 166-179.

———. “Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos”. *Revista de Direito Tributário n. 45*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 130-142.

———. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

FERRAGUT, Maria Rita. *As presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

———. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

———. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”. *Revista de Direito Tributário ns. 17-18*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 51-56.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. “Princípios de proteção ao contribuinte: princípio de segurança jurídica”. São Paulo: Revista de Direito Tributário n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 56-61.

FIORIN, Jose Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. São Paulo: Ática, 1996.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2 ed. São Paulo: Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GILES, Thomas Ransom. *Dicionário de filosofia: termos e filósofos*. São Paulo: EPU, 1993.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2003.
———. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alessandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

GUIBOURG, Ricardo A. et. al. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995.

HART, Herbert L.A. *O conceito de direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Almedina, 2001.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 9. ed. São Paulo: Cultrix.

JAPIASSÚ, Hilton. MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. de Antonio Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001.

———. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

———. *O problema da justiça*. Trad. de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

———. *Teoria pura do direito*. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

———. *Teoria geral das normas*. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. “Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário n. 45*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 175-187.

———. “Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar”. *Revista de Direito Tributário n. 95*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-77.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: D.P.M. Malerbi, 1992 - Tese de doutorado em Direito apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

———. “Segurança jurídica e tributação”. *Revista de Direito Tributário n. 47*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 202-211.

MARÍAS, Julián. *História da filosofia*. 3. ed. Porto: Sousa e Almeida.

MIRANDA, Pontes de. *Systema de sciencia positiva do direito*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos Editor, II, 1922.

MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: COMPED: INEP: Imprensa Oficial: UNESP, 2001.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

———. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996.

OÑATE, Flavio Lopez de. *Filosofia del derecho*. Trad. de Alberto S. Bianchi. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

———. *Filosofia do direito*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

———. *Fundamentos do direito*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

———. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968.

ROBLES, Gregório. *El derecho como texto (cuatro estudios de Teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. 2. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, III, 1963.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

———. (coord.). *Curso de especialização de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

SCHELER, Max. *Da reviravolta dos valores*. Trad. de Marco Antônio dos Santos Casa Nova. Petrópolis: Vozes, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Congresso Nacional de Estudos Tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Segurança jurídica na tributação e no Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, IBET, 2005.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico*. São Paulo: LTr, 1996.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VERGES, André; HUISMAN Denis. *História dos filósofos*. Trad. de Lélia de Almeida Gonzalez. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1988.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002.

———. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2005.

WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1984.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. de Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: EDUSP, 1994.

WRIGHT, Georg Enrik Von. *Ensayo de lógica modal*. Buenos Aires: Rueda, 1970.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

———. “O princípio da legalidade no Brasil”. *Revista de Direito Tributário n. 41*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 117-150.