Direito do Estado .com.br
O Direito Público da Cidadania

IDPB
Instituto de Direito Público da Bahia

R e DE | Revista Eletrônica de Direito do Estado

Número 4 – outubro/novembro/dezembro de 2005 – Salvador – Bahia – Brasil

A SEGURANÇA JURÍDICA E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Prof. Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ

Sumário: 1. Introdução. 2. Segurança dos direitos fundamentais. 2.1. Conceito. 2.2. A positivação da segurança. 2.3. Questões básicas sobre a segurança. 2.3.1. Segurança como valor. 2.3.2. Segurança como direito fundamental. 2.3.3. Segurança e garantia. 2.4. Contexto da segurança jurídica. 2.4.1. Segurança e liberdade. 2.4.2. Segurança e justiça. 2.4.3. Segurança e igualdade. 2.5. Características da segurança jurídica. 2.5.1. A polaridade. 2.5.2. Analogia. 3. Segurança social. 4. A segurança no Estado da Sociedade de Risco. 5. Princípios vinculados à segurança jurídica. 6. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

As limitações constitucionais ao poder de tributar compreendem:

a) a imunidade tributária, que é intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidencia ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. Preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva. Explicita-se nos

arts. 150, incisos IV, V e VI da Constituição Federal, mas também nela se contém implicitamente, pois é o contraponto fiscal de todos os direitos declarados no art. 5º da CF ou por ela reconhecidos (art. 5º, § 2º). Das imunidades não cuidaremos neste artigo, pois lhes dedicamos o v. 3 do Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário[1]

b) as proibições de desigualdade, que abrangem as vedações de privilégios odiosos e de discriminações fiscais, algumas delas declarados nos arts. 151 e 152 da CF. A liberdade que se abre à tributação apenas tolera a incidência governada pelo princípio da igualdade. Não trataremos da questão neste artigo, eis que também foi objeto do v. 3 do Tratado de Direito Financeiro e Tributário

c) os princípios vinculados à idéia de segurança, que se explicitam em diversas dispositivos do capítulo constitucional dedicado às Limitações Constitucionais do Poder de Tributar (Título VI, Capítulo I, Seção II).

O objeto deste artigo é examinar o valor segurança jurídica, a ver como se irradia e se concretiza, por intermédio de princípios específicos, no corpo da Constituição Tributária.

O tema da segurança é coextensivo ao Estado de Direito e o acompanha em suas diversas configurações, guardando as características próprias de cada época: Estado Liberal de Direito (ou Estado Guarda-Noturno), Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado Providência) e Estado Democrático de Direito (ou Estado Pós-Socialista, ou Estado da Sociedade de Risco). Na primeira fase, do Estado Liberal de Direito, com permanência nas ulteriores, aparece como segurança dos direitos fundamentais; na segunda, como segurança social também; na última, agrega-se-lhe a segurança preventiva.

Mas o tema da segurança se extrapola para outras áreas, que refogem ao objetivo deste artigo, e que são a segurança nacional e a segurança internacional.

[1] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.

2. SEGURANÇA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

2.1. CONCEITO

Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos É paz.[2] Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais.

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava ao patrimonialismo.[3] Afirmou-se nas obras de Hobbes,[4] como segurança contra a violência praticada pelos outros, e de Locke,[5] como proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789.[6] Foi apelidada por Marx de "segurança do egoísmo" burguês.[7] Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen.[8] Perdeu muito do seu interesse na primeira metade do século XX[9] e no tempo do fastígio do Estado de Bem-estar Social,[10] mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a justiça também recuperou a sua importância.

Abrange a elaboração, a aplicação (no Direito Tributário, o lançamento), a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também

---

[2] Cf. K. LARENZ, Karl. *Richtiges Recht.* München: C. H. Beck, 1979, p. 33 inclui na idéia do direito, ao lado da justiça, a paz jurídica (*Rechtsfriede*).

[3] Cf. WEBER, Max. *Economia y Sociedad*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1964, p. 833.

[4] *Leviathan*. Oxford: Basil Blackwell, 1946, parte 2, cap. XVII, p. 109: "A causa final, fim ou projeto do homem, que naturalmente ama a liberdade… é a previsão de sua própria preservação e a maior garantia de sua vida (*The final cause, end, or design of men, who naturally love liberty, ... is the foresight of their own preservation, and of a more contented life thereby*".

[5] *Two Treatises of Civil Government*. London: J. M. Dent, 1953, p. 129.

[6] Art. 2: "*Les droits sont la liberté, la propriété, la sûreté et la resistence à l'oppression*".

[7] Zur Judenfrage. In: MARX, Karl/ENGELS, Friedrich. *Die Heilige Familie und andere Philosophische Frühscriften*. Berlin: Dietz Verlag, 1953, p. 52: "Através do conceito de segurança a sociedade burguesa não se distancia do seu egoísmo. A segurança é pelo contrário a garantia desse egoísmo (*Die Sicherheit ist vielmehr die Versicherung ihres Egoismus*)".

[8] *Reine Rechtslehre*. Wien: Franz Dentiche, 1960, p. 257: "*Es stellt, in dieser Allgemeinheit, das Prinzip der Rechtsstaates dar, das im wesentlichen das Prinzip der Rechtssicherheit ist*".

[9] Cf. TIPKE, Klaus. "Über Bühlers Lehrbücher". *Steuer und Wirtschaft* 61 (4): 370, 1984.

[10] P. HÄBERLE (*Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980, p. 185) chegava a substituir o princípio da reserva da lei pelo da reserva de processo.

na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.[11]

2.2. A POSITIVAÇÃO DA SEGURANÇA

A segurança foi incluída na declaração dos direitos fundamentais constante do art. 5º da CF 88: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes". A Constituição da Espanha contém dispositivo semelhante (art. 9º, 3).[12] A Constituição da Alemanha não contém declaração explícita sobre a segurança, que é lida nas entrelinhas da cláusula do Estado Social.

2.3. QUESTÕES BÁSICAS SOBRE A SEGURANÇA

A partir da leitura do *caput* do art. 5º da CF 88 colocam-se três questões básicas:

a) a segurança jurídica é valor ou princípio?

b) a segurança dos direitos fundamentais é ela própria um direito fundamental?

c) a segurança jurídica é uma garantia?

2.3.1. SEGURANÇA COMO VALOR

A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores). É garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo.

---

[11] Cf. NOVELLI, Flávio Bauer. "Segurança dos Direitos Individuais e Tributação". *Revista de Direito Tributário* 25/26: 161, 1983; TIPKE, Klaus. "Nach den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht". *Steuer-Kongress-Report*, 1965, p. 205; GONZALEZ GARCIA, Eusebio. "El Principio de Seguridad Juridica y la Codificación Tributaria".——. In: *Principios Constitucionales Tributarios*. Mexico: Universidad Autonoma Sinaloa, 1992, p. 49; GARCIA NOVOA, César. "Seguridad Jurídica y Derecho Tributário". In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 44; ___. *El Princípio de Seguridad Jurídica en Matéria Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 21 e seguintes.

[12] "*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*."

Discute-se muito sobre essa característica da segurança jurídica na Espanha, diante do texto do art. 9°, § 3°, que se refere à segurança como princípio. A doutrina, majoritamente, inclinou-se no sentido de atribuir-lhe a natureza de valor superior,[13] caminho trilhado também pelo Tribunal Constitucional.[14]

No Brasil às vezes a segurança aparece como princípio e não como valor. Humberto Ávila, por exemplo, prefere classifica-la como sobre princípio.[15]

2.3.2. SEGURANÇA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Mas, por outro lado, é um autêntico *direito fundamental*, no sentido de que as leis tributárias do Estado e a própria Fazenda Pública constituem *res publica*, ou direitos republicanos, ou direitos de 3ª geração como preferem outros, garantidos pelo ordenamento jurídico e acionáveis pelo Ministério Público ou por qualquer um do povo. Nessa perspectiva é que Alberto Nogueira pode falar em Direitos Humanos da Tributação.[16] Flávio Bauer Novelli dissertou proficientemente sobre o tema: "A segurança é direito fundamental, enquanto situação subjetiva protegida explicitamente pela Constituição... é evidente que a segurança que a Constituição protege não é só a segurança individual... É também, ou é até mesmo em primeiro lugar, a segurança do direito enquanto pressuposto e fundamento daquela outra. Este entendimento me parece digno de consideração, particularmente no que se refere ao Direito Tributário, uma vez que o exato respeito dessa disposição, em todos os seus desenvolvimentos e implicações, poderá ter conseqüências significativas, quer no momento da edição da lei tributária, quer no momento de sua interpretação".[17] Isensee diz que o "direito fundamental à

---

[13] Cf. PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Juridica*. Barcelona: Ariel, 1994, p. 140: "... *la seguridad juridica no es mero factum inmanente a cualquier sistema de Derecho, sino un valor del Derecho justo que adquiere su plena dimensión operativa en el Estado de Derecho*"; GARCIA NOVOA, *El Principio de Seguridad Juridica en Materia Tributaria*, cit., p. 33: "... *la calificación de la seguridad como principio, asimilación tradicional que nuestro texto constitucional asume, lejos de descartar su condición de valor, viene a corroborarlo, haviendo que el clasico dilema sobre si la seguridad es valor o principio devenga irrelevante*".

[14] STC 27/1981, fund. 10°, *apud* SANTAMARIA IBEAS, J. Javier. *Los Valores Superiores en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Libertad, Justicia, Igualdad y Pluralismo Politico*. Madrid: Dykinson, 1997, p. 194: "*La seguridad juridica es la suma de estes principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el ordem juridico la justicia y la igualdad, en libertad*".

[15] *Teoria dos Princípios: Da definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2004, p.79.

[16] *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 178.

[17] *Op. cit*., p. 164. Cf. tb. SARLET, Ingo Wolfgang. "A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro". In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 87.

segurança"(*Grundrecht auf Sicherheit*) exibe o *status negativus*, configurado na legislação que protege o cidadão contra o Estado, e o *status positivus libertatis*, consubstanciado na garantia do processo judicial e do administrativo.[18]

2.3.3. SEGURANÇA E GARANTIA

A segurança jurídica se concretiza por intermédio das garantias, mas com elas não se confunde. As garantias constitucionais protegem as liberdades, mas também não se identificam com os direitos fundamentais nem com as suas imunidades e seus privilégios. Podem se classificar em garantias normativas ou principiológicas, processuais e institucionais.[19]

Em um primeiro sentido, as garantias concretizam a segurança jurídica sob a forma de *princípios constitucionais* para a proteção efetiva dos direitos fundamentais. Hoje, com a expansão dos direitos, já se cuida de garantias específicas para cada qual das liberdades: a liberdade fiscal, por exemplo, está protegida pelos princípios da anterioridade, da tipicidade, do sigilo, etc. A segurança jurídica, todavia, não se confunde com a segurança social, fundada em outros pressupostos e direcionada para a proteção dos direitos sociais.

As garantias constitucionais, pela excepcional importância que adquirem contemporaneamente, passam a exibir cada vez mais contorno jurisdicional, abrangendo os *instrumentos processuais* para a defesa dos direitos fundamentais e para a atualização dos valores, como sejam o mandado de segurança, o mandado de injunção, a ação declaratória de inconstitucionalidade das leis[20] e, também, o próprio processo tributário administrativo.

Se os direitos fundamentais, do ponto de vista *subjetivo*, necessitam de certas *garantias processuais*, carecem também, em sua dimensão *objetiva*, consubstanciada no sistema de valores e de decisões fundamentais adotado pela Constituição, de algumas *garantias institucionais*, como sejam a família, a imprensa, o Poder Judiciário, o Ministério Público, as Procuraturas Públicas, o

---

[18] ISENSEE, Joseph. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaats*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 21.

[19] BARBOSA, Rui. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Cia. Impressora, 1893, p. 182: "Ora, uma coisa são garantias constitucionais, outra coisa os direitos, de que essas garantias traduzem, em parte, a condição de segurança, política ou judicial. Os direitos são aspectos, manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva, ou nas suas situações de relação com a sociedade, ou os indivíduos, que a compõem. As garantias constitucionais *stricto sensu* são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos do poder".

[20] CAPPELLETTI, Mauro. *La Giurisdizione Costituzionale delle Libertà*. Milano: Giuffrè, 1976, p. 14 distingue entre as situações subjetivas não garantidas, as situações garantidas não jurisdicionalmente e as garantias jurisdicionalmente; PERELMAN, Chaim. *Le Raisonable et le Déraisonnable en Droit*. Paris: LGDJ, 1984, p. 53: "*La determination et la sauvegarde des droits de l'homme suppose un systeme de droit positif, avec ses règles et ses juges*".

Tribunal de Contas, etc.[21] Dessas garantias institucionais também só cuidaremos incidentalmente.

Mas as garantias não esgotam o sistema de proteção dos direitos da liberdade, pois estes exigem hodiernamente, como veremos em outras oportunidades, a proteção positiva e o financiamento estatal, máxime na questão do mínimo existencial, que exibe o *status positivus libertatis*.

2.4. CONTEXTO DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.4.1. SEGURANÇA E LIBERDADE

A segurança se liga essencialmente à liberdade: "são duas faces da mesma moeda, diferentes aspectos jurídicos da mesma coisa: da vida, da liberdade da pessoa, da propriedade e de outros bens privados".[22] A segurança se afirma contra o Estado, moldando o *status negativus* dos direitos, mas também depende do Estado, principalmente da proteção do Judiciário, que constitui o *status positivus libertatis*.[23]

2.4.2. SEGURANÇA E JUSTIÇA

A segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça. Como observou Tipke, o importante é que exista "segurança diante da arbitrariedade da falta de regras"(*Sicherheit vor regelloser Willkür*), pois a "segurança jurídica é segurança da regra"(*Rechtssicherheit ist Regelsicherheit*).[24] Com a existência da regra está garantida a base para a afirmação do direito no sentido da justiça, até porque "*lo que importa es certeza y seguridad en la justicia*".[25] A tensão entre a segurança e a justiça é muitas vezes "dramática",[26] constituindo uma das contradições básicas do sistema jurídico, em permanente

---

[21] Cf. BÖCKENFÖRDE, E. W. "Grundrechte als Grundsatznormen". *Der Staat* 29 (1): 6, 1990; ALEXY, Robert. "Grundrechte als subjektive Rechte und als objektive Normen". *Der Staat* 29 (1): 51, 1990; MÜLLER, J. P. "Zur Sog. subjektiv und objektivrechtlichen Bedeutung der Grundrechte". Der Staat 29 (1): 43; TORRES, Ricardo Lobo. "A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas". *RDA* 194: 41, 1993.

[22] J. ISENSEE, op. cit., p. 21.

[23] *Id*., *ibid*., p. 22.

[24] "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuervewaltungsbehörden?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981.

[25] RECASENS SICHES, Luis. *Nueva Filosofia de la Interpretación del Derecho*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1956, p. 276. Cf. tb. TIPKE, Klaus. *Steuergerechtgkeit in Theorie und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1981, p. 122: "A segurança jurídica exige, como a justiça, ausência de arbitrariedade" (*Rechtssicherheit verlangt, ebenso wie Gerechtigkeit, Abwesenheit von Willkür*).

[26] COING, Helmut. *Grundzüge der Rechtsphilosophie.* Berlin: Walter de Gruyter, 1969, p. 151.

necessidade de superação. Procura-se incessantemente o equilíbrio entre os dois valores, não raro comprometido pela radicalização em torno de uma só daquelas idéias. A harmonia é buscada principalmente pela razoabilidade na aplicação das normas e pela ponderação de princípios.

2.4.3. SEGURANÇA E IGUALDADE

As relações entre segurança e igualdade são intensas.

A igualdade penetra também na idéia de *segurança jurídica*, servindo-lhe de medida e legitimação. Todos os homens têm direito à igual segurança jurídica, fórmula que se expressa na afirmação constitucional de que todos são iguais perante a lei. A insegurança, como seu oposto, traz a desigualdade fiscal.

A igualdade informa também os princípios derivados da idéia de segurança, como sejam a legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade, sigilo, etc.

2.5. CARACTERÍSTICAS DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.5.1. A POLARIDADE

A polaridade acompanha a segurança jurídica. O excesso de preocupação com a segurança e o exagero na sua defesa descamba para a insegurança. Isso ocorre tanto no processo legislativo, no qual o excesso de regulamentação leva ao preciosismo, como no processo judicial, em que a demasia conduz inexoravelmente à complicação e ao formalismo.[27]

[27] Cf. K. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschft*, cit., 1960, p. 187: “O legislador que regulamenta muito (nomeadamente: uma imensidade de fatos geradores estreitamente casuísticos) regulamenta pouco (deixa muitas lacunas); mas aquele que regulamenta pouco (delimita poucos fatos geradores genéricos) regulamenta muito (também os casos que ele teria regulado se neles tivesse pensado). (*Der Gesetzgeber, der zu vieles* (*nämlich: eine Unsumme kasuistisch – enggefasster Tatbestände*) *regelt, regelt zu wenig* (*lässt viele Lücken*); *derjenige aber, der zu wenig regeln will* (*sich auf wenige, sehr allgemeine Tatbestände beschränkt*), *regelt zu vieles* (*nämlich auch Fälle, die er nicht in dieser weise geregelt hätte, wenn er sie bedacht hätte*).

2.5.2. ANALOGIA

O processo analógico ou de concretização da segurança leva:

a) num primeiro momento, aos princípios constitucionais que lhe são vinculados, como sejam a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a tipicidade, etc., e, também, aos princípios que só se explicitam na lei ordinária, como aqueles incluídos na Lei do Processo Administrativo e nos Estatutos dos Contribuintes,[28] estes últimos já editados em outros países[29] e ainda em elaboração no Brasil.[30]

b) na fase de maior concretude, às regras jurídicas tendentes a garantir a aplicação dos princípios e a regular os procedimentos adequados.

3. SEGURANÇA SOCIAL

A segurança social, ou seguridade social como prefere a CF 88 (art. 195), é a segurança dos direitos sociais e cresceu de importância com o desenvolvimento do Estado Social de Direito.

Exibe certos aspectos ligados ao *status negativus*, na sua faceta de direito de defesa (*Abwehrrecht* como chamam os alemães), como acontece, por exemplo, com o direito de greve.[31]

Mas é preponderantemente um direito a prestações positivas do Estado, o que a distingue substancialmente da segurança dos direitos fundamentais. A segurança social (= seguridade social) é forma de garantia contra os riscos sociais (velhice, invalidez, desemprego, etc.), exibindo o *status positivus socialis*,[32] diferente do *status positivus libertatis*, característico dos direitos fundamentais.

Os saudosistas do Estado-Providência é que ainda defendem a assimilação do conceito de segurança social pelo de segurança jurídica. Partem da consideração de que o Estado tem responsabilidade objetiva pelos

---

[28] Cf. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Juridica en um Mundo de Leyes Desbocadas*. Madrid: Cuadernos Civitas, 2000, p. 108.

[29] *Taxpayer Bill of Rights*, Estados Unidos (1996, 1998 e 2000); *Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes*, Espanha, 1998; *Estatuto dei Diritti del Contribuente*, Itália, 2000.

[30] Projeto de Lei Complementar n° 646/99, do Senado Federal.

[31] Cf. SARLET, Ingo. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 53.

[32] Cf. J. ISENSEE, op. cit., p. 22: "Também a segurança social (*soziale Sicherheit*) possui elementos do *status positivus*; entretanto se afasta da segurança física, da cidadania. Não se dirige à incolumidade dos direitos, mas à auto-afirmação econômica na sociedade. Não se relaciona com as violações do direito (*Rechtsverletzungen*), mas com os riscos da vida (*Lebensrisiken*), que ameaçam a necessidade de proteção social contra a doença, acidentes, velhice e desemprego".

riscos sociais,[33] que seriam cobertos todos pela arrecadação dos impostos.[34] Confundem os direitos da liberdade com os direitos da justiça.

Idéias semelhantes sensibilizaram a CF 88, que diluiu a parafiscalidade na fiscalidade, criando um grande sistema de seguridade (art. 195) financiado por contribuições sociais pagas pelos que não usufrem das prestações estatais (as empresas), e que no fundo constituem autênticos impostos com destinação especial. Houve a simbiose entre segurança dos direitos fundamentais financiada pelos impostos e a seguridade social suportada pelos impostos com destinação especial (contribuições sobre o lucro, o faturamento e as transações financeiras), incluindo-se a justiça parafiscal na justiça fiscal, tudo o que criou um utópico sistema universal e gratuito de saúde e um precário sistema previdenciário, ambos em crise financeira permanente. Em decorrência dessa anomalia é que os princípios de limitação ao poder tributário, correspondentes à segurança dos direitos individuais, foram reletivizados ao se extrapolarem para a segurança dos direitos sociais, flexibilizando-se a legalidade[35] abrindo-se a tipicidade[36] e mitigando-se a anterioridade[37] das contribuições sociais e econômicas.

4. A SEGURANÇA NO ESTADO DA SOCIEDADE DE RISCO

O Estado de Direito, em sua configuração mais recente de Estado Democrático e Social, que se afirmou a partir da queda do Muro de Berlim (1989), traz nova inflexão na problemática da segurança jurídica, tendo em vista que se caracteriza como Estado da Sociedade de Risco.

Redesenha-se a segurança dos direitos fundamentais na fase atual do relacionamento entre Estado e Sociedade, em que esta assume o papel preponderante, restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas.

De feito, o relacionamento entre Estado e Sociedade na fase do liberalismo social permite que se fale em uma *sociedade de riscos*, característica do Estado Subsidiário ou do Estado Democrático de Direito, que contrasta com a *sociedade industrial*, que dava sustentação ao Estado de Bem-estar Social ou Estado Providência.

---

[33] É o caso de EWALD, François. *L'État Providence*. Paris: Denard Grasset, 1980, p. 344.

[34] Cf. ROSANVALLON, Pierre *La Nouvelle Question Sociale. Repenser L'État-Providence*. Paris: Seuil, 1995, p. 45.

[35] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59:104, 2000.

[36] Cf. TORRES, Ricardo Lobo."O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário". *Revista de Direito Administrativo* 235: 219, 2004.

[37] Art. 195,§ 6º, da CF: "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b".

Na sociedade de riscos há uma *cadeia de subsidiariedades*,[38] que se caracteriza pela responsabilidade primeira do indivíduo pela sua própria sobrevivência, secundada pela da comunidade se houver impossibilidade de cumprimento pelo cidadão, e complementada, em última instância, pelo Estado. Observou K. Tipke que o Estado não possui dinheiro originariamente (*Der Staat selbst hat kein Geld*) e que a sua missão se reduz a tirar parcimoniosamente recursos da camada mais rica da população para repassá-la à mais pobre, observados os postulados de justiça.[39]

A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

A *ambivalência* aparece diante da impossibilidade que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares. O sociólogo Ulrich Beck disserta: "Administração de todos os níveis vêem-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos "racionalmente", com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o "bem público". Nisso, no entanto, eles descuram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambignidade".[40] Isensee anota que a ambivalência dos atos

---

[38] Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. "Cidadania e Advocacia no Estado Democrático de Direito". *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* 50: 118, 1997: "Articula-se, assim, uma cadeia de subsidiariedades, na qual o ente maior é sempre subsidiário do menor e, por isso, o maior só tem razão e dever de intervir quanto os menores não tenham condições de atuar de modo eficiente. Em resumo, a sociedade é sempre subsidiária do indivíduo e o Estado, subsidiário da sociedade". Cf. tb. TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo.* Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

[39] "Über richtiges Steuerrechts". *Steuer und Wirtschaft* 65 (3): 281, 1988: "O Estado é o intermediário entre o cidadão contribuinte (*gebenden Bürger*) e o cidadão beneficiário (*nehmenden Bürger*). Se o cidadão pudesse exigir diretamente do seu concidadão as prestações sociais e as subvenções, talvez se lhe tornasse evidente que não se deve exigir mais de estranhos (contribuintes) do que de seus parentes próximos – antes pelo contrário".

[40] "A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva". In: GIDDENS, A.; BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42. Cf. tb. GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 192: "... a estrutura da sociedade moderna é paradoxal e esta paradoxalidade pode ser assim indicada: na sociedade contemporânea reforçam-se simultaneamente segurança e insegurança, determinação e indeterminação, estabilidade e instabilidade. Ou pode-se mesmo dizer: nesta sociedade há, simultaneamente mais igualdade e mais desigualdade, mais participação e menos participação; mais riqueza e, ao mesmo tempo, mais pobreza".

administrativos é comparável à ambivalência dos direitos fundamentais,[41] que passam a requerer simultaneamente a proteção estatal correspondente ao *status-positivus* do direito fundamental à segurança (*status-positivus-Grundrecht auf Sicherheit*) e ao *status-negativus* do direito fundamental à segurança jurídica (*status-negativus-Grundrecht auf Sicherheit*), muitas vezes contraditórios.[42]

Da *ambivalência* e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de *segurança*, em crescente contraste com o de *insegurança*. A idéia de *segurança jurídica*, prevalecente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-estar Social com a de *segurança social* (*rectius*: seguridade social) e culmina, no Estado Subsidiário, com a de *seguro social e de prevenção*. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. Da mesma forma que a sociedade tem a prevalência sobre o Estado, na cadeia de subsidiariedade referente aos direitos, também passa a tê-la no que concerne aos deveres; sucede que o cumprimento dos deveres é também moral, e não só jurídico, do que resulta que o Estado não pode impô-los. Todos os grandes riscos da atualidade (v.g. AIDS, destruição do meio-ambiente, drogas, terrorismo, etc.) seriam facilmente controlados se a própria sociedade resolvesse evitá-los; como esse dever moral não é assumido, o Estado não o pode criar por lei sob pena de ofender a liberdade do cidadão. Aí está o grande *paradoxo do direito fundamental à segurança jurídica* no Estado da Sociedade de Risco. Isensee chama a atenção para o que ele chama de "dilema constitucional" (*verfassungsrechtliche Dilemma*): "a responsabilidade dos órgãos estatais ou se mantém sob a reserva da lei (*Vorbehalt des Gesetzes*) e o cidadão fica desprotegido ou aceita a necessidade supralegal jusfundamental (*einen übergesetzlichen Grundrechtsnotstand annehmen*) e intervém sem o título legitimo da legalidade (*ohne den Eingriffstitel der Legalität*)".[43]

Esse clima de insegurança postula a adoção de novos princípios éticos e jurídicos.[44] A transparência,[45] a responsabilidade, o custo-benefício,[46] a

---

[41] Op. cit., p. 34 : "*Der Ambivalenz der Grundrechte vergleichbar (mutatis mutandis) ist die Doppelwirkung des Verwaltungsaktes*".

[42] *Ibid*., p. 33.

[43] *Ibid*., p. 44. Observa o sociólogo ZYGMUNT BAUMAN (*En Busca de la Politica*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 2001, p. 32: "No coração da vida política aninha-se um profundo e insaciável desejo de segurança; e atuar a partir desse desejo produz maior insegurança, mais profunda ainda".).

[44] A Profª MISABEL DERZI ("Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo". *Revista Dialética de Direito Tributário* 100: 65-80, 2004), talvez até por aceitar o conceito de pós-modernidade, exibe um certo pessimismo com as transformações no campo da segurança jurídica: "Instalam-se, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e até mesmo legalidade são postos em dúvida" (p. 68); "... o corporativismo, a descrença em valores e princípios, próprios do pós-modernismo, têm desencadeado a perda de fé na força normativa do Direito" (p. 78).

solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança dos direitos fundamentais e dos sociais. Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal: a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), ou de prevenção (*Präventionstaat*), fundado no princípio da solidariedade e na prevenção coletiva, e que, sucedendo o Estado de Direito (*Rechtsstaat*) e o Estado Social (*Sozialstaat*), tem ampliadas a base financeira (*Geldbasis*) e a do conhecimento (*Wissensbasis*).[47]

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as *instituições políticas* e as *instituições sociais* entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial.[48] A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.[49] Surge um novo esquema de separação de poderes,[50] no qual se destacam a flexibilização da legalidade tributária, a tipificação administrativa e a judicialização da política.[51]

5. PRINCÍPIOS VINCULADOS À SEGURANÇA JURÍDICA

É o seguinte o quadro geral dos princípios constitucionais tributários vinculados à segurança jurídica:

---

[45] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "O Princípio da Transparência Fiscal". *Revista de Direito Tributário* 79: 7-18.

[46] Cf. SUNSTEIN, Cass. *Risk and Reason. Safety, Law and the Enviroment*. Cambridge: Cambridge University Press, 2002, p. 6.

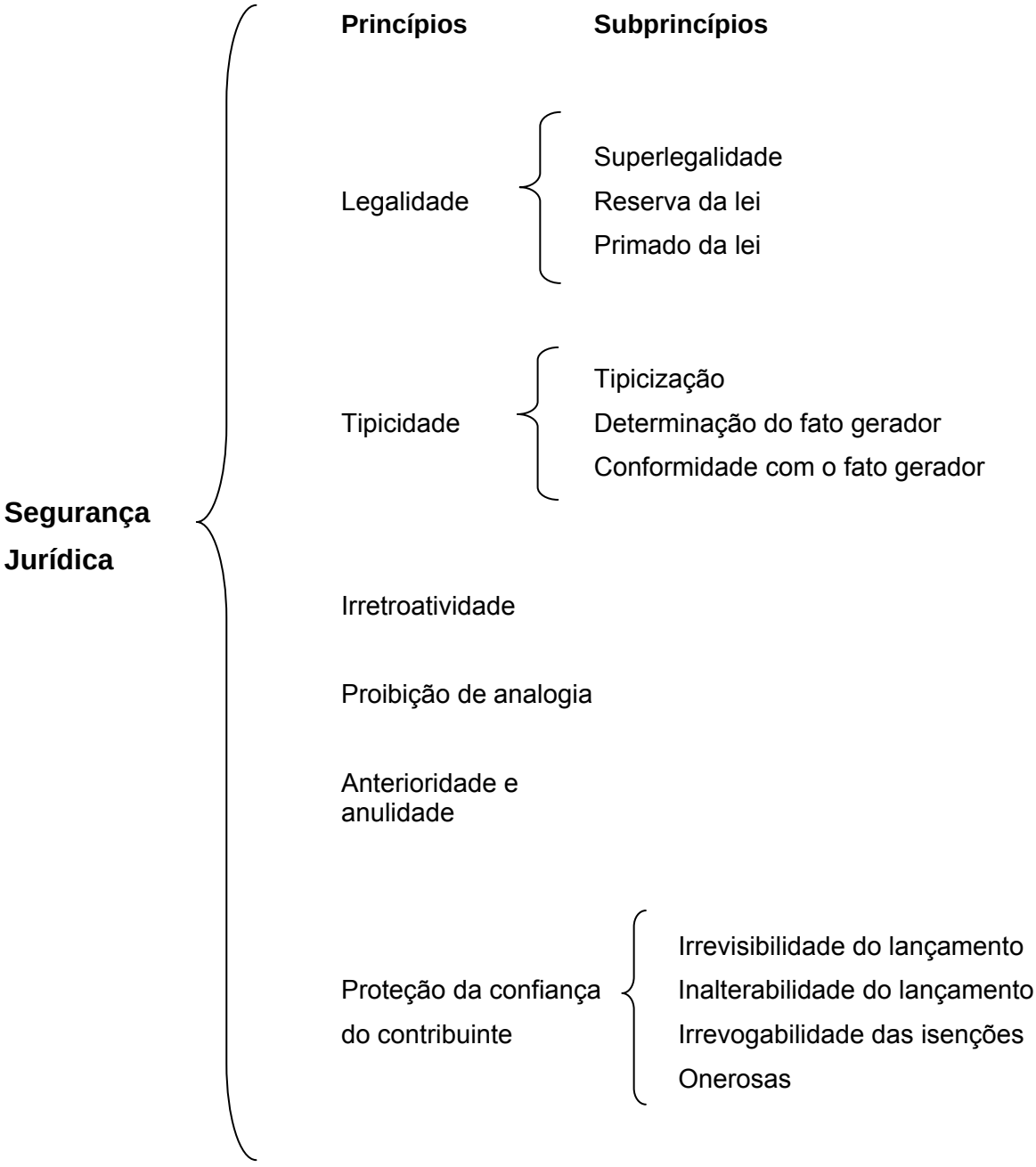
[47] *Faktizität und Geltung*, *Beiträge zur Diskurstheorie das Rechts und des demokratischen Rechtsstaat.* Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

[48] Cf. U. BECK, *op. cit*., p. 29: "A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante".

[49] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 45 : "... o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por ela geradas para a proteção das novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático. São eles, certamente, tanto a consciência das novas manifestações de liberdade quanto essas nova considerações de interesses, fatores ponderáveis que vêm atuando para inundar de demandas os sistemas judiciários onde tais mudanças vieram ou estão a ocorrer".

[50] Cf. J. HABERMAS, op. cit., p. 525. Cf. tb. SUNSTEIN, op. cit., p. 8.

[51] Vide notas 35 e 36.



6. BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. "Grundrechte als subjektive Rechte und als objektive Normen". *Der Staat* 29 (1): 49-68, 1990.

BARBOSA, Rui. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal.* Rio de Janeiro: Cia. Impressora, 1893.

BAUMAN, Zygmunt. "*En Busca de la Politica*". Mexico: Fondo de Cultura Economica, 2001.

BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, A.;———. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 11-71.

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. “Grundrechte als Grundsatznormen”. *Der Staat* 29 (1): 1-31, 1990.

CAPPELLETTI, Mauro. *La Giurisdizione Costituzionale delle Libertà*. Milano: Giuffrè, 1976.

COING, Helmut. *Grundzüge der Rechtsphilosophie.* Berlin: Walter de Gruyter, 1969.

DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 100: 65-80, 2004.

EWALD, François. *L’État Providence*. Paris: Denard Grasset, 1980.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Juridica en um Mundo de Leyes Desbocadas*. Madrid: Cuadernos Civitas, 2000.

GARCIA NOVOA, César. “Seguridad Jurídica y Derecho Tributario”. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 44-73.

————. *El Princípio de Seguridad Jurídica em Matéria Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio. “El Principio de Seguridad Juridica y la Codificación Tributaria”. In:———.*Principios Constitucionales Tributarios*. Mexico: Universidad Autonoma Sinaloa, 1992.

HÄBERLE, Peter. *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980

HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung*, *Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaat.* Frankfurt: Suhrkamp, 1992.

HOBBES, Thomas. *Leviathan*. Oxford: Basil Blackwell, 1946.

ISENSEE, Joseph. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaats*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983.

KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Wien: Franz Deuticke, 1960.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschft*. Berlin: Springer-Verlag, 1960.

————. *Richtiges Recht.* München: C. H. Beck, 1979.

LOCKE, John*. Two Treatises of Civil Government*. London: J. M. Dent, 1953.

MARX, Karl. Zur Judenfrage. In: ———; ENGELS, Friedrich. *Die Heilige Familie und andere philosophische Frühscriften.* Berlin: Dietz Verlag, 1953*.*

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. "Cidadania e Advocacia no Estado Democrático de Direito". *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* 50: 111-126, 1997.

————. *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

MÜLLER, Jörg Paul. "Zur sog. subjektiv—und objektivrechtlichen Bedeutung der Grundrechte", *Der Staat* 29 (1): 33-48, 1990.

NOGUEIRA. Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOVELLI, Flávio Bauer. "Segurança dos Direitos Individuais e Tributação". *Revista de Direito Tributário* 25/26: 159-175, 1983.

PERELMAN, Chaim. *Le Raisonable et le Déraisonnable en Droit*. Paris: LGDJ, 1984.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Juridica*. Barcelona: Ariel, 1994.

RECASENS SICHES, Luis. *Nueva Filosofia de la Interpretación del Derecho*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1956.

ROSANVALLON, Pierre *La Nouvelle Question Sociale. Repenser L'État-Providence*. Paris: Seuil, 1995.

SANTAMARIA IBEAS, J. Javier. *Los Valores Superiores en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Libertad, Justicia, Igualdad y Pluralismo Politico*. Madrid: Dykinson, 1997.

SARLET, Ingo Wolfgang. "A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro". In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

———. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SUNSTEIN, Cass. *Risk and Reason. Safety, Law and the Enviroment*. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

TIPKE, Klaus. "Nach den Grenzen der Rechtssicherhert im Steuerverfahrensrecht". *Steuer-Kongress-Report*, 1965.

———. "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuervewaltungsbehörden?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 189- 200, 1981.

———. "Über Bühlers Lehrbücher". S*teuer und Wirtschaft* 61 (4): 370-374, 1984.

———. "Über richtiges Steuerrechts". *Steuer und Wirtschaft* 65 (3): 262-282, 1988.

———. "*Steuergerechtgkeit in Theorie und Praxis"*. Köln: O. Schmidt, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. "A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas". *Revista de Direito Administrativo* 194: 31-45, 1993.

———. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação.* Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.

———. "O Princípio da Transparência Fiscal". *Revista de Direito Tributário* 79: 7-18.

———. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

———. "O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário". *Revista de Direito Administrativo* 235: 193-232, 2004.

TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo.* Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

WEBER, Max. *Economia y Sociedad*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1964.

Rio de Janeiro, 25 de junho de 2004.

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

TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site www.direitodoestado.com.br

Publicação Impressa:

Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.