



**O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO LIMITADOR AO PODER DE
TRIBUTAR DO ESTADO BRASILEIRO E A PROTEÇÃO AOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

***THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY AS LIMITING TO THE TAXING POWER OF
THE BRAZILIAN STATE AND THE PROTECTION OF FUNDAMENTAL RIGHTS***

Júlia Ioppi Virtuoso¹

Marciano Buffon²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo o estudo do princípio da segurança jurídica, sob o viés da certeza do direito, como forma de limitação ao poder de tributar do estado brasileiro e de proteção aos direitos fundamentais. Ante os vários conteúdos que podem ser depreendidos do princípio da segurança jurídica, a pesquisa em tela procurou dar um enfoque ao conteúdo da certeza do direito, que se perfectibiliza por meio da aplicação dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Por meio de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, com relação ao princípio da legalidade, observou-se que a edição de Medidas Provisórias, em matéria tributária, além de violar o mencionado princípio, traz insegurança jurídica aos contribuintes. No que tange ao princípio da irretroatividade, verificou-se que a aplicação da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, ofende sobremaneira o princípio da irretroatividade, trazendo insegurança jurídica aos contribuintes. Por fim, no que atine ao princípio da anterioridade, constatou-se que a prorrogação de

¹ Professor de Direito Tributário na UNISINOS, São Leopoldo/RS e em cursos de pós-graduação (especialização) em direito tributário noutras instituições (UNIVATES e IMED); Professor no Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado – na UNISINOS; Doutor em Direito – ênfase em Direito do Estado – pela UNISINOS, com período de pesquisa na Universidade de Coimbra; Mestre em Direito Público; Advogado Tributarista, com especialização em Direito Empresarial; Sócio/Consultor jurídico-fiscal Buffon & Furlan Advogados Associados; Membro do Conselho Técnico de Assuntos Tributários, Legais e Financeiros da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS; Sócio e consultor da empresa Lucini Assessoria Empresarial Ltda.

² Pós-graduanda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS. Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.



tributos, sem a observância do princípio em comento, causa, igualmente, enorme insegurança jurídica aos contribuintes. Nessa conjuntura, procurou-se demonstrar a importância do estudo do princípio da segurança jurídica sob o viés da certeza do direito para a efetiva defesa dos contribuintes, haja vista que estes necessitam planejar e organizar sua vida financeira de acordo com os tributos previstos em lei, sabedores de que tais leis não atingirão fatos passados e que será observado o lapso temporal estipulado na Constituição Federal para o início da eficácia dessas leis.

Palavras-chave: Poder de tributar. Direitos fundamentais. Princípios. Segurança jurídica. Certeza do direito.

ABSTRACT

This article aims to study the principle of legal security, under the bias of legal certainty, as a way of limiting the taxing power of the Brazilian state and the protection of fundamental rights. In view of the various contents that can be gathered from the principle of legal security, the research sought to provide a focus on the content of legal certainty, which perfects itself through the application of constitutional principles of taxation of legality, non-retroactivity and precedence. By way of doctrinal and jurisprudential research, regarding the principle of legality, it was observed that the issue of Provisional Measures, concerning tax matters, in addition to violating the mentioned principle, brings legal uncertainty to taxpayers. With respect to the principle of non-retroactivity, it was found that the application of Summula No. 584, the Supreme Court, greatly offends the principle of non-retroactivity, bringing legal uncertainty to taxpayers. Finally, as to the principle of precedence, it was found that the extension of taxes, without the observance of the principle under discussion, causes, likewise, enormous legal uncertainty to taxpayers. In this conjuncture, we tried to demonstrate the importance of studying the principle of legal security under the bias of legal certainty for the effective defence of taxpayers, given that they need to plan and organize their financial lives according to the taxes provided by law, knowing that such laws do not reach past events and will be subject to the time lapse stipulated in the Federal Constitution to the beginning of the effectiveness of these laws.

Keywords: Taxing power. Fundamental rights. Principles. Legal security. Legal certainty.



1 INTRODUÇÃO

Considerando que o direito não é algo estático, mas sim dinâmico, sendo fruto da evolução histórico-cultural da sociedade, faz-se imprescindível que seja garantida e preservada a segurança jurídica nas relações reguladas pelo direito. Isso porque o direito, ao regular as relações entre particulares e entre estes e o poder público, deve fornecer substratos para que a sociedade possa confiar nas normas existentes, bem como agir de acordo com o que está previsto, sem receio de qualquer surpresa.

No ramo do direito tributário, essa segurança jurídica deve ser ainda mais reforçada, uma vez que os entes tributantes estão cada vez mais preocupados com a cobrança exacerbada de tributos, desconsiderando o fato de que os contribuintes, que arcam com tais ônus tributários, são pessoas humanas e têm ao seu favor um rol de direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, que os protege de cobranças arbitrárias de tributos.

Frente às arbitrariedades do poder público, os contribuintes contam com importantes escudos para sua proteção contra o fisco, que são os princípios constitucionais tributários que limitam o poder de tributar, através dos quais pode ser extraído o princípio da segurança jurídica, que garante uma relação segura entre sujeito ativo e passivo da relação tributária, ou pelo menos deveria garantir, pois no decorrer do presente trabalho serão apontadas situações nas quais o princípio da segurança jurídica resta violado.

Nessa perspectiva, o presente estudo tem como cerne refletir acerca do princípio da segurança jurídica como limitador ao poder de tributar do Estado e a proteção aos direitos fundamentais, notadamente o de propriedade, através dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade previstos no artigo 150 da Constituição Federal, os quais garantem a certeza do direito tributário ao contribuinte. Para tanto, já que o estudo do princípio da segurança jurídica, sob o viés da certeza do direito, somente é possível



por meio da análise dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, em um segundo momento será feita uma abordagem de todos os princípios constitucionais tributários previstos no artigo 150 da Constituição Federal, porquanto todos esses princípios constitucionais tributários funcionam como freios à atividade estatal de cobrar tributos, cada qual com suas peculiaridades.

Por fim, será analisado o princípio da segurança jurídica. Serão discorridas algumas linhas sobre o que vem a ser segurança, para, em seguida, falar-se em segurança jurídica e sua contextualização no ordenamento jurídico. Por conseguinte, a segurança jurídica será estudada em dois sentidos: como subprincípio do Estado de Direito e como sobreprincípio. Após, o princípio da segurança jurídica será estudado sob o enfoque da certeza do direito.

Na sequência, far-se-á uma análise da segurança jurídica especificamente sob o seu conteúdo da certeza do direito, procurando-se demonstrar que a certeza do direito consiste no ideal de previsibilidade e calculabilidade do direito tributário, que somente pode ser fornecido por meio dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Desse modo, no que toca ao princípio da legalidade, será feita uma relação entre tal princípio e o da segurança jurídica, a fim de se demonstrar de que forma o princípio da legalidade pode concretizar a segurança jurídica. Em seguida, será estudada a possibilidade ou não de edição de medidas provisórias em direito tributário e se tal possibilidade violaria o princípio da legalidade, bem como traria insegurança jurídica aos contribuintes.

No que tange ao princípio da irretroatividade, de igual forma será estabelecida uma relação entre tal princípio e o da segurança jurídica. Em seguida, demonstrar-se-á que referidos princípios restam violados pelo teor da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, verificar-se-á que, em que pese ainda existirem precedentes nos quais a Súmula em questão é aplicada, tem-se que o entendimento do Pretório Excelso está mudando com relação à aplicabilidade da Súmula em comento.



Por fim, no que atine ao princípio da anterioridade, tal será relacionado com o princípio da segurança jurídica. Após, o caso a ser analisado será sobre a prorrogação de tributos sem a devida observância ao princípio da anterioridade e se tal prorrogação violaria ou não o princípio da segurança jurídica. Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido da possibilidade de prorrogação de tributos sem a observância ao princípio da anterioridade; contudo, há divergência entre os próprios Ministros da Suprema Corte, consoante será adiante demonstrado.

Destarte, o presente trabalho pretende demonstrar que, não obstante os princípios constitucionais tributários estejam previstos na Constituição Federal de 1988 como forma de proteção dos contribuintes frente ao poder público, ainda assim há que se invocar um princípio maior denominado de segurança jurídica para a efetiva proteção dos contribuintes, visto que somente a aplicação isolada dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade não é o bastante para a resolução de determinados casos concretos.

2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O Poder de Tributar consiste na expressão da soberania que o Estado detém sobre os cidadãos, por meio da qual lhe é permitido exigir que os indivíduos que compõem uma sociedade forneçam os recursos necessários para a gestão da atividade Estatal.³ Tal poder é essencial para que o Estado se organize de forma interna e adquira sua independência externa, uma vez que a ausência de recursos torna inviável a existência de qualquer instituição.⁴

O poder de tributar, anteriormente ao advento do Estado de Direito e do Constitucionalismo, era ilimitado e arbitrário, pois o governo cobrava os tributos sem a observância de qualquer norma, simplesmente impondo seu poder soberano. Desse modo,

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 33.

⁴ SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **O poder de tributar e o estado brasileiro no cenário econômico atual: uma proposta de reforma tributária para o desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: MP, 2010. p. 45.



anteriormente à outorga da primeira Constituição, não se poderia falar em limitação ao Poder de Tributar, haja vista que, consoante leciona Roque Antônio Carrazza, “[...] são as constituições que tolgem a *plenitudo potestatis* do Estado; são elas que, em última análise, moldam e disciplinam o exercício dos poderes públicos.”⁵ (grifo do autor).

O Constitucionalismo, segundo Geraldo Ataliba, somente se inaugura no Brasil com o advento do diploma legal de 1824⁶, através do qual se verifica o início da previsão de direitos e garantias individuais que começaram a limitar o poder de tributar, resultado de um processo de amadurecimento do reconhecimento do indivíduo como sujeito de direitos. Desse modo, à medida que foram surgindo novas Constituições no Brasil, conseqüentemente as limitações ao poder de tributar foram sendo ampliadas, podendo-se encontrar, atualmente, um rol bastante significativo de limitações ao poder tributante na Constituição Federal de 1988, notadamente no seu artigo 150.

Nesse viés, quando se propõe a estudar as limitações ao poder de tributar, há que se fazer também uma análise dos direitos fundamentais, uma vez que estas limitações se efetivam por meio dos princípios constitucionais, os quais, por sua vez, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho,

[...] traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente *capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade*, além de valores *republicanos, federalistas e solidaristas*.⁷ (grifos do autor).

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 419.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 41.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 162.



Em matéria tributária, os direitos fundamentais são extremamente importantes, visto que impõem limites aos entes tributantes no momento da cobrança dos tributos.⁸ Nesse viés é que Roque Antônio Carrazza pondera que os direitos fundamentais serviriam como obstáculos ao poder de tributar do Estado. Assim afirma:

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica.⁹

Os direitos fundamentais surgiram em razão da necessidade de se impor limites ao poder estatal, tornando-se isso possível somente com a positivação de tais direitos nos textos constitucionais.¹⁰ Ademais, cumpre assinalar que os direitos fundamentais são fruto de uma evolução da história e do constitucionalismo, visto que os ditos direitos “[...] foram ganhando espaço dentro do cenário constitucional de forma gradual com o correr da história e na medida da evolução do pensamento político e da própria sociedade [...]”.¹¹

Os direitos fundamentais, desde a sua positivação nas primeiras Constituições, “[...] passaram por diversas transformações, tanto no que diz com o seu conteúdo, quanto no que concerne à sua titularidade, eficácia e efetivação”.¹² Isso porque os direitos fundamentais são fruto de evoluções históricas, o que faz com que sofram modificações à medida que a

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 448.

⁹ *Ibid.*, p. 447.

¹⁰ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 302.

¹¹ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 302.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 45.



sociedade evolui.¹³ Nesse sentido, portanto, é que se costuma dizer que os direitos fundamentais se manifestaram, ao longo de sua evolução, em diferentes dimensões/gerações, de forma sucessiva e cumulativa.¹⁴

Sobre as *gerações de direitos fundamentais*, Jorge Miranda refere que existem três ou quatro *gerações*, cada qual relacionada com os seguintes direitos:

Num resumo da evolução dos direitos fundamentais, indicam-se, correntemente, três ou quatro gerações: a dos direitos de liberdade; a dos direitos sociais, a dos direitos ao ambiente e à autodeterminação, aos recursos naturais e ao desenvolvimento; e, ainda, a dos direitos relativos à bioética, à engenharia genética, à informática e as outras utilizações das modernas tecnologias.¹⁵

A primeira geração de direitos fundamentais foi formada por uma gama de direitos individuais e políticos,¹⁶ também conhecidos por direitos civis e políticos.¹⁷ Como exemplo de direitos individuais de primeira geração citam-se os direitos “[...] à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei”.¹⁸ Saliente-se, por oportuno, que o que incentivou o surgimento da primeira geração dos direitos fundamentais foi a necessidade de se impor limites à atuação estatal, protegendo-se os direitos individuais dos abusos praticados pelo Estado.¹⁹

¹³ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 314.

¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. atual. com apêndice a CF/1988, com as Emendas Constitucionais até a de n. 62, de 9.11.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 563.

¹⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 3. ed. Lisboa: Coimbra, 2000. v. 4: Direitos fundamentais, p. 24.

¹⁶ DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 275. Livro eletrônico.

¹⁷ BONAVIDES, op. cit., p. 563.

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 47.

¹⁹ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 316.



Os direitos fundamentais de segunda geração correspondem aos “[...] direitos sociais, culturais e econômicos, bem como aos direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social [...]”.²⁰ Mencionados direitos somente passaram a ganhar a proteção do Estado em virtude da classe social de trabalhadores que surgiu na época, a qual postulava e reivindicava por melhores condições de vida e de trabalho,²¹ impondo ao Estado, assim, “[...] um dever de agir, visando à obtenção da igualdade substancial, e não apenas formal, entre os indivíduos”.²²

Por fim, os direitos fundamentais de terceira geração são compreendidos como “[...] os direitos ou interesses transindividuais ou metaindividuais, também conhecidos como direitos coletivos em sentido amplo”²³, calcados no ideal de fraternidade²⁴. Em outras palavras, os direitos de terceira geração visam a proteger toda a sociedade, não havendo identificação do sujeito protegido por ser a titularidade de tais direitos considerada difusa.²⁵ Como exemplo de direitos pertencentes à geração em tela cite-se “[...] o direito do consumidor, o direito ao meio ambiente, ao desenvolvimento sustentável, à comunicação, entre outros”.²⁶

Diante das diferentes gerações de direitos fundamentais existentes, observa-se que os direitos fundamentais de primeira geração são os que mais se coadunam com a ideia de limitação ao Poder de Tributar, haja vista que surgiram justamente em razão da necessidade de se impor limites à atividade do Estado, inclusive a de tributar, a fim de que fossem

²⁰ BONAVIDES, op. cit., p. 564.

²¹ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 317.

²² DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 275. Livro eletrônico.

²³ DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 276. Livro eletrônico.

²⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. atual. com apêndice a CF/1988, com as Emendas Constitucionais até a de n. 62, de 9.11.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 569.

²⁵ DANTAS, op. cit., p. 276. Livro eletrônico.

²⁶ ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 318.



protegidos os direitos à vida, à liberdade, à propriedade. Nesse sentido é que Marciano Buffon sustenta que “[...] os direitos fundamentais de primeira dimensão se apresentam como limitações constitucionais ao poder de tributar [...]”²⁷, e acrescenta, ainda, que

[...] os direitos fundamentais de primeira geração/dimensão se constituem num instrumento imprescindível de defesa da cidadania, na medida em que bloqueiam a ação Estatal arbitrária que implique, direta ou indiretamente, desrespeito ao direito à vida, à liberdade e à propriedade.²⁸

Nessa perspectiva, dentre os direitos inseridos na primeira geração de direitos fundamentais, o que mais desponta e se mostra relevante no campo tributário é o *direito de propriedade*. Isso porque o exercício da tributação consiste em uma exceção ao direito fundamental à propriedade, previsto nos artigos 5º, inciso XXII²⁹ e 170, II³⁰, da Constituição Federal³¹, na medida em que o contribuinte, quando arca com tributos, despende parte de sua propriedade/patrimônio em favor do Estado. Daí porque se entende que notadamente o direito fundamental de propriedade resta mitigado em face da ação tributária do Estado.

Os direitos fundamentais passaram a ser protegidos por meio da positivação de princípios constitucionais tributários. Isso porque a relação existente entre fisco e contribuinte, a partir do Constitucionalismo, passou a ser uma relação jurídica – desenvolvida com base em normas positivadas – e não mais uma mera relação de poder – desenvolvida sem

²⁷ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 137.

²⁸ Ibid., p. 137.

²⁹ Art. 5º “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: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 27 out. 2014.

³⁰ Art. 170. “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada; [...]”. Ibid.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 412.



qualquer observância às normas.³² Diante disso, a atividade tributante passou a ter de se submeter a postulados jurídicos que norteavam a relação fiscal, denominados de princípios jurídicos da tributação³³, os quais são projeções dos direitos fundamentais.

3 CONCEITO DE PRINCÍPIOS

Os princípios orientam o ordenamento jurídico, bem como servem como base para uma boa compreensão e análise do sistema jurídico. De início, insta transcrever o conceito clássico de “princípio” formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.³⁴

Celso Antônio Bandeira de Mello segue, ainda, acrescentando que “[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos”³⁵. Diante do exposto, verifica-se que os princípios dão estrutura a todo um sistema jurídico positivo, sendo que o referido sistema deve ser analisado e interpretado de acordo com tais princípios. Daí porque os princípios são de extrema importância para o ordenamento jurídico, bem como para a proteção dos direitos fundamentais.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 13.

³³ *Ibid.*, p. 13.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 230.

³⁵ *Ibid.*, p. 230.



A palavra “princípio” possui força normativa e somente começou a ser assim reconhecida a partir do momento em que se lhe foi atribuído um traço normativo, fruto da evolução do jusnaturalismo ao pós-positivismo.³⁶ Segundo Paulo Bonavides, a normatização dos princípios passou por três fases distintas, quais sejam: “[...] a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista”.³⁷ Ao lado dos princípios, as regras também são consideradas espécies de norma. Todavia, isso não significa que desempenhem o mesmo papel no campo do direito. Pelo contrário, princípios e regras possuem características que os distinguem.

Vários doutrinadores costumam fazer a diferenciação entre princípios e regras, pontuando características que os diferem. Leandro Paulsen traçou distinções bastante pontuais e esclarecedoras no que tange aos princípios e às regras. Assim, para o mencionado autor os princípios “[...] indicam **valores a serem promovidos**, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada **caso concreto**, conforme suas circunstâncias peculiares”³⁸ (grifo do autor). Já as regras “[...] estabelecem simples **normas de conduta**, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo”. (grifo do autor)³⁹.

Vale ressaltar, ainda, que, de acordo com Eros Roberto Grau⁴⁰, os princípios, diferentemente das regras, são classificados em: *princípios explícitos*, *princípios implícitos* e *princípios gerais de direito*. Para o mencionado autor, os princípios explícitos são aqueles positivados nas leis ou na Constituição. Já os princípios implícitos resultam da interpretação e

³⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. atual. com apêndice a CF/1988, com as Emendas Constitucionais até a de n. 62, de 9.11.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 259.

³⁷ Ibid., p. 259.

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 65.

³⁹ Ibid., p. 65.

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 152.



análise de um ou mais dispositivos previstos na Constituição ou em leis infraconstitucionais e, por fim, os princípios gerais de direito são extraídos do Direito pressuposto.⁴¹

4 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E O CONTEÚDO DA CERTEZA DO DIREITO

Nesta oportunidade, a partir do que foi acima exposto sobre princípios, pode-se afirmar que a segurança jurídica é um princípio e como tal consiste em uma espécie de norma, senão veja-se. A palavra “segurança”, consoante definição de De Plácido e Silva, “[...] tem sentido equivalente à estabilidade, pois o que é estável é seguro: a garantia, a firmeza, a fiança”⁴². Sustenta, ainda, que a segurança traz a ideia de tornar algo “[...] livre de perigo, livre de incertezas, assegurada de danos ou prejuízos, afastada de todo o mal”⁴³.

No âmbito do direito, observa-se que a segurança funciona como o cerne das relações jurídicas, pois foi em vista desse ideal de segurança que se sentiu a necessidade de criação de leis para proteger e regular a sociedade. Assim, tomando-se por base que a segurança atua como um ideal buscado pelo ser humano e pela sociedade como um todo, tem-se que, no direito, esse ideal de segurança é visto como um princípio, na medida em que deve fundamentar e servir de base para todas as relações jurídicas.

Ademais, nas palavras de Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica “[...] estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e

⁴¹ O doutrinador Eros Roberto Grau faz alusão, em sua obra, a um direito posto e a um direito pressuposto. Para o referido jurista, o direito pressuposto seria aquele direito que emana da própria sociedade, sem intervenção do Estado. Já o direito posto seria a positivação do direito pressuposto, vale dizer, quando o Estado transforma em lei a relação jurídica já pré-existente na sociedade. GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação**: aplicação do direito. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147.

⁴² SEGURANÇA. In: SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1266.

⁴³ Ibid., p. 1266.



mensurabilidade na atuação do Poder Público”⁴⁴. Em outros termos, a segurança jurídica, ao indicar a promoção de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na relação existente entre fisco e contribuinte, atua sob a forma de um princípio, norteando as relações jurídicas para a efetivação destes valores. Daí porque a segurança jurídica, no âmbito do direito, é tomada como um princípio.

Já sabido que a segurança jurídica atua como um princípio no ordenamento jurídico, convém apontar qual seu fundamento e sua origem. Segundo Humberto Ávila, o princípio em estudo pode ser construído de duas formas:

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, ‘a’) e da anterioridade (art. 150, III, ‘b’)⁴⁵.

Vê-se, do acima transcrito, que o princípio da segurança jurídica é considerado, de acordo com a classificação de Eros Roberto Grau alhures referida, como um princípio implícito, haja vista que não está expresso na Constituição Federal, mas sua essência é extraída da interpretação de dispositivos constitucionais positivados⁴⁶. Nesse sentido é que Humberto Ávila sustenta que o princípio da segurança jurídica consiste em uma limitação implícita ao poder de tributar.⁴⁷ Em razão disso, os doutrinadores costumam classificar o princípio da segurança jurídica com base nos diferentes dispositivos que contêm esse ideal de segurança, atribuindo-lhe diversos conteúdos.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. rev. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 53, de 19-12-2006. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 308.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 308.

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 152.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. rev. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 53, de 19-12-2006. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 309.



Tomando-se por base a classificação feita por Leandro Paulsen, tem-se que o referido autor, após analisar os diferentes conteúdos do princípio da segurança jurídica apontados pela doutrina, conclui pela existência de cinco conteúdos do princípio em tela, quais sejam: “[...] 1) *certeza* do direito; 2) *intangibilidade* das posições jurídicas; 3) *estabilidade* das situações jurídicas; 4) *confiança* no tráfego jurídico; 5) *tutela* jurisdicional”⁴⁸ (grifos do autor). No presente estudo, entretanto, será analisado somente o conteúdo da certeza do direito como concretizador da segurança jurídica em matéria tributária.

O estudo e a compreensão do princípio da segurança jurídica é bastante amplo e pode ter diferentes abordagens. Isso porque, consoante refere Leandro Paulsen, “[...] o foco pode estar no ordenamento, nos atos e fatos jurídicos, nas pretensões subjetivas das pessoas e até mesmo nas instituições”⁴⁹. Diante disso, tem-se que a segurança jurídica pode ser encontrada em qualquer situação que reclame essa garantia. Todavia, não obstante existam várias possibilidades de abordagem do princípio da segurança jurídica, tem-se que, no presente trabalho, será levada em conta a construção feita por Humberto Ávila do princípio da segurança jurídica, acima destacada.

Nessa perspectiva, a partir dos dispositivos constitucionais apontados por Humberto Ávila para a compreensão do princípio da segurança jurídica, constata-se que este princípio pode ser entendido como um subprincípio e como um sobreprincípio.

5 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO SUBPRINCÍPIO

O princípio da segurança jurídica tido como um subprincípio possui relação com o princípio do Estado de Direito, haja vista que aquele é considerado pela doutrina como elemento constitutivo deste. Em razão disso, diz-se que o princípio da segurança jurídica se

⁴⁸ 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. p. 52.

⁴⁹ Ibid., p. 52.



constitui em um subprincípio do sobreprincípio do Estado de Direito. Isso porque “[...] a partir do princípio do Estado de Direito são extraídas outras normas de importância crucial ao ordenamento jurídico”⁵⁰. Daí porque se diz que o princípio do Estado de Direito é considerado um sobreprincípio.

Sendo o Estado de Direito um princípio fundamental do qual decorrem outros princípios relevantes para o campo do direito, tem-se a segurança jurídica como um desses princípios importantes que decorrem do sobreprincípio do Estado de Direito, haja vista que a segurança jurídica fundamenta e constitui o Estado de Direito.

Nesse sentido, Tiago da Silva Fonseca sustenta que

A segurança jurídica, todavia, não é direito fundamental como aqueles enumerados no art. 5º e densificados ao longo da Constituição Federal. É muito mais que isso. A segurança jurídica é fundamento do Estado de Direito [...] ⁵¹.

A segurança jurídica como subprincípio decorre do fato de que o princípio do Estado de Direito abarca, compreende a segurança jurídica. Isso porque, à medida que o Estado de Direito pressupõe um ordenamento jurídico estável e seguro, calcado em normas, está concretizando o ideal de segurança jurídica nas relações entre os indivíduos e entres estes e o poder público.

6 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO SOBREPRINCÍPIO

Por outro lado, o princípio da segurança jurídica é compreendido como sobreprincípio pelo fato de se constituir na conjunção de outros princípios⁵². Em outras palavras, o princípio da

⁵⁰ PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 63.

⁵¹ FONSECA, Tiago da Silva. A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários. **Revista da AGU**, Brasília, DF, ano 9, n. 24, p. 261-262, abr./jun. 2010.



segurança jurídica, em que pese não estar positivado de forma expressa na Constituição Federal, pode ser depreendido por meio de vários dispositivos constitucionais que imprimem a ideia de segurança jurídica, ganhando, assim, maior relevância no ordenamento jurídico e a conseqüente denominação de sobreprincípio. Paulo de Barros Carvalho bem define a palavra “sobreprincípio”, razão pela qual cumpre transcrever excerto de sua obra:

Todo princípio atua para implantar seus valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de *sobreprincípios*. Entre esses está o da *segurança jurídica*.⁵³ (grifos do autor).

Tiago da Silva Fonseca também comunga do entendimento de que a segurança jurídica é formada pela conjunção de outros princípios que a fundamentam. Vejam-se suas palavras:

Outrossim, a segurança jurídica, como manifestação do Estado de Direito, fundamenta diversos princípios constitucionais. A segurança jurídica não está isoladamente na legalidade, na irretroatividade, na anterioridade, na confiança ou na boa-fé, mas na congregação de todos esses e outros princípios equilibrados e combinados, de modo que cada um deles transborde sua energia normativa em maior escala possível⁵⁴.

Conclui-se, pois, do acima exposto, que o princípio da segurança jurídica é compreendido como um sobreprincípio em razão de ser formado pela conjunção de outros princípios que, juntos, transpassam o ideal de segurança jurídica no ordenamento jurídico.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Ciência Jurídica**, Belo Horizonte, ano 8, v. 58, p. 49, jul./ago. 1994.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Ciência Jurídica**, Belo Horizonte, ano 8, v. 58, p. 55, jul./ago. 1994.

⁵⁴ FONSECA, Tiago da Silva. A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários. **Revista da AGU**, Brasília, DF, ano 9, n. 24, p. 283, abr./jun. 2010.



7 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO SOBREPRINCÍPIO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE: INSEGURANÇA JURÍDICA

Nessa perspectiva, considerando que Humberto Ávila apontou os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade como formadores do sobreprincípio da segurança jurídica, bem como, tomando-se como base, entre os conteúdos do princípio da segurança jurídica, o conteúdo da certeza do direito, de acordo com a classificação feita por Leandro Paulsen, tem-se que, doravante, o princípio da segurança jurídica será analisado sob o viés da certeza do direito, tendo-se como objeto os três princípios constitucionais tributários que conferem essa certeza ao direito: o princípio da legalidade, o da irretroatividade e o da anterioridade.

Isso porque, consoante afirma Leandro Paulsen, “a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade atuam, pois, conjuntamente na realização da certeza do direito em matéria tributária, conforme o regime estabelecido constitucionalmente”⁵⁵. Saliente-se que o entendimento de Leandro Paulsen, no que tange à certeza do direito, encontra respaldo no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 587008⁵⁶. Veja-se excerto do voto da Ministra:

A anterioridade soma-se à legalidade e à irretroatividade, determinando a extensão da obrigação estabelecida pela Constituição em matéria de tributação. Enquanto a legalidade tributária assegura ao contribuinte que a

⁵⁵ 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. p. 74.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 587008/SP**. Recorrente: União. Recorrido: Japan Leasing do Brasil S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+587008%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+587008%2EACMS%2E%29&base=baseAco rdaos&url=http://tinyurl.com/b9tyjeo>>. Acesso em: 02 set. 2014.



instituição ou majoração de tributo terá como instrumento legislativo a lei em sentido estrito e a irretroatividade impõe que essa lei seja prévia à ocorrência dos fatos indicados como geradores da obrigação tributária, a anterioridade ainda exige a observância de um termo limite para a publicação da lei ou de um interstício mínimo entre a publicação da lei e sua vigência.⁵⁷ (grifo nosso).

Iniciando-se o estudo pelo princípio da legalidade, tem-se que, em matéria tributária, tal princípio determina que os tributos somente possam ser instituídos ou majorados mediante lei⁵⁸. Por meio do princípio da legalidade tributária, o fisco fica sujeito às normas jurídicas tributárias já preestabelecidas, caracterizando, assim, uma relação jurídica entre fisco e contribuinte⁵⁹ e não mais uma relação de poder, como se dava anteriormente ao advento do Estado de Direito.

Ademais, a lei que institui ou majora tributos, além de ter de ser instituída pelo Poder Legislativo, deve definir de forma abstrata todos os aspectos relevantes para a incidência dos tributos nos casos concretos, sem que haja a necessidade de complementação por normas infralegais. Nesse aspecto, a lei tributária deve prever, entre outros elementos: os fatos tributados, o momento e o espaço territorial em que a norma incide, a base de cálculo, a alíquota, os sujeitos ativos e passivos, as sanções pecuniárias, os deveres acessórios, a suspensão, a extinção e a exclusão do crédito tributário.

O princípio da legalidade concretiza a segurança jurídica. Conforme Luciano Amaro, o princípio da legalidade “[...] é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 587008/SP**. Recorrente: União. Recorrido: Japan Leasing do Brasil S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+587008%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+587008%2EACMS%2E%29&base=baseAcor daos&url=http://tinyurl.com/b9tyjeo>>. Acesso em: 02 set. 2014.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 83.

⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 220.



quando, como e de quem cobrar tributos”⁶⁰. Segundo Roque Antônio Carrazza, o princípio da legalidade tributária desempenha o papel de trazer segurança para os contribuintes frente à tributação⁶¹. Outro não é o entendimento de Tiago da Silva Fonseca, para quem “a legalidade (art. 150, I, CF) é a expressão máxima da segurança jurídica”⁶². Em suma, o princípio da legalidade serve como instrumento de efetivação do princípio da segurança jurídica, uma vez que determina que a instituição e a majoração dos tributos sejam realizadas somente por meio de lei.

Ocorre que há situações em que o princípio da legalidade é violado, o que traz insegurança jurídica aos contribuintes. É o caso da possibilidade de edição de medidas provisórias para a instituição ou a majoração de tributos.

Primeiramente, saliente-se que a edição de medidas provisórias no direito tributário, em que pese seja admitida pela Suprema Corte, é incompatível com o direito tributário. Isso porque, em primeiro lugar, conforme afirma Roque Antônio Carrazza, “[...] medidas provisórias não são leis”⁶³. Consoante dispõe o artigo 62, caput, da Constituição Federal, as medidas provisórias possuem força de lei, o que é totalmente diferente de serem leis. Desse modo, qualquer instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, antes da sua conversão em lei, estará violando o princípio da legalidade tributária.

Em segundo lugar, o princípio da legalidade pressupõe o consentimento do povo para a instituição e a majoração de tributos, o que não ocorre no caso das medidas provisórias. Segundo Hugo de Brito Machado, uma das finalidades do princípio da legalidade é a obtenção do consentimento do povo para a instituição dos tributos.⁶⁴

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 133.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 260.

⁶² FONSECA, Tiago da Silva. A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários. **Revista da AGU**, Brasília, DF, ano 9, n. 24, p. 269, abr./jun. 2010.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 288

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 17.



Veja-se que as medidas provisórias, por serem elaboradas monocraticamente pelo Chefe do Poder Executivo, não possuem o prévio consentimento do povo. Mesmo porque o povo, quando elege o Chefe do Poder Executivo, assim o faz não para elaborar leis, mas sim para administrar o país. Nesse mesmo sentido são as considerações de Valclir Natalino da Silva, para quem as medidas provisórias são totalmente incompatíveis com a criação e a majoração de tributos, uma vez que o princípio da legalidade exige que as leis tenham a aprovação do Congresso Nacional, o que não ocorre no caso das medidas provisórias elaboradas pelo Chefe do Poder Executivo⁶⁵.

Em terceiro lugar, os requisitos que autorizam a edição de medidas provisórias, quais sejam a relevância e a urgência, são incompatíveis com o princípio da anterioridade tributária. Segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, a instituição e a majoração de tributos não são algo que se possa considerar urgente e relevante, a ponto de dar azo à edição de medidas provisórias, haja vista que as leis que instituem ou majoram tributos devem observar ao princípio da anterioridade, salvo algumas exceções expressamente previstas na Constituição Federal. Essa exigência de que as leis tributárias se submetam a um determinado prazo para terem eficácia mostra-se incompatível com a aplicação imediata das medidas provisórias, bem como com a ideia de relevância e urgência que representam⁶⁶.

Em quarto lugar, as medidas provisórias trazem insegurança jurídica aos contribuintes, na medida em que, ao não serem convertidas em lei (quando são rejeitadas pelo Congresso Nacional), perdem a eficácia desde a sua edição, consoante dispõe o artigo 62, §3^o⁶⁷, da

⁶⁵ SILVA, Valclir Natalino da. Justiça tributária e segurança jurídica. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 6, n. 25, p. 19, out./dez. 1998.

⁶⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n. 45, p. 134, jul./set. 1988.

⁶⁷ Art. 62. “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. [...] § 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12, perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes”. BRASIL. Constituição



Constituição Federal, e dessa forma, os fatos realizados sob a égide da medida provisória que foi rejeitada podem ser revertidos, já que cabe ao Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, disciplinar as relações jurídicas que se perpetraram durante a sua vigência, conforme reza o artigo 62, §3º, da Constituição Federal⁶⁸.

Em face disso, todas as situações que estavam sendo disciplinadas pelas medidas provisórias podem ser reguladas de modo diverso pelo Congresso Nacional. Note-se que, em matéria tributária, a perda da eficácia das medidas provisórias pode trazer muita insegurança, tanto aos contribuintes quanto ao fisco, haja vista que, para aqueles, o que está em jogo é a propriedade e, para estes, a manutenção da máquina pública.

Nessa conjuntura, ante todos os argumentos acima expostos, pode-se concluir que as medidas provisórias são totalmente incompatíveis com a instituição e a majoração de tributos, haja vista que, do contrário, haverá flagrante violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica dos contribuintes. Em razão disso, verifica-se que o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, ao permitir a edição de medidas provisórias em matéria tributária, vai de encontro com garantias constitucionais dos contribuintes, as quais não podem ser mitigadas pelo simples fato de a Constituição Federal não ter imposto restrição quanto à matéria, como referido pela Suprema Corte.

O princípio da irretroatividade, no campo tributário, na forma de uma “[...] garantia adicional aos contribuintes [...]”⁶⁹, está expresso de forma mais restrita no artigo 150, inciso III, alínea “a”⁷⁰, da Constituição Federal, vedando que sejam cobrados tributos em relação a

(1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 set. 2014.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ 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. p. 120.

⁷⁰ Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”. BRASIL. Constituição (1988), op. cit..



fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei que os houver instituído ou majorado. Ademais, saliente-se não haver exceções para o princípio em tela, salvo os casos previstos no artigo 106, incisos I a II, do CTN, que compreendem a lei interpretativa ou mais benéfica ao contribuinte.

O princípio da irretroatividade efetiva e materializa o princípio da segurança jurídica na medida em que traz a certeza do direito com relação aos fatos ocorridos anteriormente à nova lei. A irretroatividade das leis protege os fatos já realizados de novas leis, garantindo, assim, que os indivíduos possam ter a convicção de que os fatos já ocorridos não serão alcançados por lei posterior mais gravosa.

Nesse sentido, Luís Afonso Heck sustenta que, para que os indivíduos possam ter certeza do direito, faz-se necessário que a confiança seja garantida, o que somente pode ocorrer se o legislador não vincular fatos passados à égide de leis novas que são instituídas posteriormente à consumação dos fatos anteriores⁷¹. José Afonso da Silva também refere que, para a perfectibilização da segurança jurídica, faz-se mister que os indivíduos possam ter a certeza de que os fatos por eles consumados não serão atingidos pela entrada em vigor de novas leis mais onerosas⁷². Vejam-se suas palavras: “Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”⁷³.

Roque Antônio Carrazza também relaciona o princípio da irretroatividade com o da segurança jurídica quando refere que, para que haja segurança jurídica, faz-se necessária a observância ao princípio da irretroatividade. Desse modo, pondera que “a segurança jurídica,

⁷¹ HECK, Luís Afonso. **O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais**: contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal Alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995. p. 187.

⁷² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9.11.2009, publicada em 12.12.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 433.

⁷³ Ibid., p. 433.



um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade⁷⁴.

O contraponto crítico que ora se faz com relação ao princípio da segurança jurídica e da irretroatividade cinge-se à questão envolvendo os impostos com fatos geradores periódicos (IR) e a Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, que determina a aplicação da lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração do IR calculado sobre os rendimentos do ano-base. Desse modo, doravante procurar-se-á demonstrar como a Súmula que disciplinou sobre o IR acabou por violar o princípio da irretroatividade tributária e, conseqüentemente, o princípio da segurança jurídica, sendo necessária a análise do caso à luz do princípio da segurança jurídica, para um entendimento no sentido da inconstitucionalidade da súmula em questão.

Primeiramente, cumpre destacar que os *fatos geradores periódicos* são aqueles que se realizam por um longo período de tempo. Nas exatas palavras de Luciano Amaro, tais fatos geradores “não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo⁷⁵”.

Andrei Pitten Velloso acrescenta, ainda, que os tributos com fatos geradores periódicos “[...] incidem quando termina um determinado lapso temporal e abrangem todos os fatos verificados nesse período⁷⁶”. A título ilustrativo, Andrei Pitten Velloso aponta o IR, o qual é periodicamente apurado com base nos fatos que vão ocorrendo durante o período-base. Em outras palavras, no caso do Imposto de Renda, os fatos geradores se perfectibilizam mês a mês e não no momento em que deve ser apresentada a declaração do Imposto de Renda.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 364.

⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 294.

⁷⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 255.



Considerando o mecanismo de operacionalização do Imposto de Renda é que se constata que a Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, viola o princípio da irretroatividade. Veja-se o teor da referida súmula: “*Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração*”⁷⁷ (grifo nosso). Em outros termos, com base na Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, a lei que seria aplicada aos fatos ocorridos durante o ano-base, os quais compõem o fato gerador do IR, seria a vigente no ano posterior à ocorrência de tais fatos, uma vez que a declaração do IR é apresentada no ano seguinte à ocorrência dos fatos tributáveis do IR.

O Supremo Tribunal Federal, antes do advento da Constituição Federal de 1988, estava aplicando na íntegra a redação da Súmula nº 584. Após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 e, com ela, do princípio da irretroatividade tributária, a Suprema Corte continuou adotando o texto da Súmula, porém com alguns entendimentos divergentes⁷⁸. Destaque-se que, para a mudança de entendimento, foram importantes as considerações do jurista Luciano Amaro, o qual rechaçava terminantemente a aplicação da Súmula em questão⁷⁹.

Nessa esteira, cumpre trazer dois julgamentos do Supremo Tribunal Federal, posteriores ao advento da Constituição Federal de 1988, sendo que, em um deles, prevaleceu o entendimento de que a cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), com base em lei editada no mesmo período, não violava os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Por outro lado, a fim de se fazer um contraponto, cita-se outro precedente em que houve divergência entre os

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 584**. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=584.NUMERAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 27 out. 2014.

⁷⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 258.

⁷⁹ Ibid., p. 256.



ministros, começando a prevalecer a tese de que não é aplicável a retroatividade no direito tributário.

O primeiro caso diz respeito ao Recurso Extraordinário nº 194612/SC⁸⁰, interposto pela União Federal, em face de acórdão que manteve a decisão de primeiro grau que concedeu a segurança à Teka Exportadora Ltda., a qual, inicialmente, impetrou Mandado de Segurança objetivando a abstenção do pagamento do IR correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18% estabelecida pelo artigo 1º, inciso I⁸¹, da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, em razão de que o aumento da alíquota do IR ocorreu ao final do mesmo ano em que teria aplicação, violando, portanto, o princípio da irretroatividade.

A Suprema Corte, com base no entendimento firmado e consolidado na Súmula nº 584, deu provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela União Federal, indeferindo o Mandado de Segurança impetrado por Teka Exportadora Ltda. Nesse sentido, colaciona-se a ementa do julgado, a qual demonstra, de forma sucinta, a fundamentação utilizada para a aplicação do teor da Súmula em comento:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea 'b' do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra 'a', porém, é de

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 194612/SC**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Teka Exportadora Ltda. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, 24 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+194612%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+194612%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/9w86x9b>>. Acesso em: 17 set. 2014.

⁸¹ Art. 1º “A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989: I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988; [...]”. BRASIL. **Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7988.htm>. Acesso em: 27 out. 2014.



ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, 'a', da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: 'Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.' Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). **5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração.** 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas 'ex lege'⁸² (grifo nosso).

Note-se que o Supremo Tribunal Federal, no caso em apreço, entendeu que a alteração da alíquota do IR ocorrida no mesmo ano em que se deram os fatos que seriam tributáveis não configuraria violação ao princípio da irretroatividade, haja vista que o fato gerador somente se completaria e se caracterizaria ao final do período, isto é, em 31 de dezembro. Portanto, para o Pretório Excelso, o fato gerador do IR, no caso, ocorreu somente ao final do ano-base, razão pela qual não haveria óbice a que se aplicasse a Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, que majorou a alíquota do IR, a todo ano base de 1989.

Em 02 de fevereiro de 2011, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 587008/SP⁸³, a Ministra Ellen Gracie enfrentou a questão relativa aos tributos com fato gerador

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 194612/SC**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Teka Exportadora Ltda. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, 24 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+194612%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+194612%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/9w86x9b>>. Acesso em: 17 set. 2014.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 587008/SP**. Recorrente: União. Recorrido: Japan Leasing do Brasil S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2011. Disponível em:



periódico e a retroatividade imprópria. No caso em comento, a União recorreu do acórdão que reconheceu ser indevida a majoração em 30% da alíquota da CSLL prevista na emenda constitucional nº 10/96⁸⁴, de 04 de março de 1996, relativamente aos exercícios dos anos de 1994 e 1995, bem como a partir de janeiro do ano de 1996, sem a observância ao princípio da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, §6º, da Constituição Federal.

A Ministra Ellen Gracie referiu que a Emenda Constitucinoal nº 10/96, publicada em 07 de março de 1996, ao determinar a manutenção do aumento da alíquota temporária da CSLL retroativamente a janeiro de 1996, violou o princípio da irretroatividade tributária, haja vista que impôs gravame tributário a fatos já ocorridos. Nesse aspecto, a Ministra também destacou ser descabida a retroatividade imprópria no direito brasileiro, em virtude de ferir os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Vejam-se as palavras da Ministra:

Havendo afirmação constitucional expressa da irretroatividade da lei ao fato gerador, bem como da anterioridade da lei tributária, e considerando-se que tais garantias constituem desdobramentos inequívocos do princípio da segurança jurídica, pode-se concluir que não tem lugar, no direito tributário brasileiro, a chamada retroatividade imprópria. [...] Ainda que se considere ocorrido o fato gerador da contribuição social sobre o lucro anual em 31 de dezembro de cada ano, é certo que o fato gerador se forma ao longo do período, desde 1º de janeiro até 31 de dezembro. [...] Só se estará assegurando efetivamente o conhecimento antecipado da lei tributária ao contribuinte, preservando-o do imprevisto e do inesperado e facultando-lhe tempo hábil para a organização das suas atividades em face da carga tributária real, se a garantia constitucional for aplicada com atenção à própria ocorrência material do fato gerador⁸⁵.

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+587008%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+587008%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b9tyjeo>>. Acesso em: 02 set. 2014.

⁸⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 10, de 04 de março de 1996**. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc10.htm>. Acesso em: 07 set. 2014.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 587008/SP**. Recorrente: União. Recorrido: Japan Leasing do Brasil S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2011. Disponível em:



No caso em tela, o Recurso Extraordinário interposto pela União Federal foi desprovido por unanimidade, tendo todos os ministros seguido o voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no sentido de que a Emenda Constitucional nº 10/96, publicada em 07 de março de 1996, ao determinar a manutenção do aumento da alíquota temporária da CSLL retroativamente a janeiro de 1996, violou o princípio da irretroatividade tributária.

Veja-se que, no caso em comento, a Suprema Corte começou a mudar seu entendimento com relação aos tributos com fato gerador periódico e à retroatividade imprópria, haja vista que se passou a admitir que o fato gerador de tais tributos não consiste no final do período base, isto é, 31 de dezembro, mas sim cada fato ocorrido durante o ano-base é que perfaz o fato gerador final. Em razão disso, tem-se que, relativamente a fatos ocorridos durante o ano-base, não pode haver a retroação de leis tributárias mais onerosas, sob pena de violação ao princípio da irretroatividade e, conseqüentemente, ao princípio da segurança jurídica.

Por fim, o princípio da anterioridade tributária prevê dois tipos de anterioridades, quais sejam, a anterioridade de exercício financeiro (artigo 150, inciso III, “b”, da Constituição Federal) e a anterioridade mínima (artigo 150, inciso III, “c”, da Constituição Federal), também conhecida como nonagesimal. A anterioridade de exercício financeiro veda que sejam cobrados tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Já a anterioridade nonagesimal impede que sejam cobrados tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu o aumentou⁸⁶.

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+587008%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+587008%2EACMS%2E%29&base=baseAcor daos&url=http://tinyurl.com/b9tyjeo>>. Acesso em: 02 set. 2014.

⁸⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 set. 2014.



Igualmente, ressalte-se que o princípio da anterioridade comporta exceções previstas na Constituição Federal.

O princípio da anterioridade é o último a compor o conteúdo da certeza extraído do princípio da segurança jurídica. O mencionado princípio é extremamente importante para a certeza do direito e, conseqüentemente, para a segurança jurídica, na medida em que determina o respeito a um interregno temporal entre a publicação da lei e sua vigência e entre um exercício financeiro e outro, assegurando aos contribuintes uma previsibilidade e uma certeza do direito quanto à instituição e à majoração de tributos, permitindo que os contribuintes consigam se planejar para despendar parte de seu patrimônio ao fisco.

Nesse contexto, Rodrigo Caramori Petry bem define o princípio da anterioridade e o aponta como uma forma de respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica. São as suas palavras:

O chamado 'princípio' da anterioridade tributária determina que a lei que institua ou majore um tributo preveja para si um prazo de vacância (*vacatio legis*) obrigatório, contado a partir da data de sua publicação, para que somente após a expiração de tal prazo entre em vigor a incidência do novo tributo ou a majoração de tributo já existente, dando assim um período de tempo para que os contribuintes possam se preparar para suportar a nova carga tributária, em respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, garantidor da previsibilidade dos atos estatais (grifo do autor)⁸⁷.

A questão crítica analisada sob o viés do princípio da anterioridade e da segurança jurídica diz com relação à prorrogação de tributos, que ocorre quando um tributo é instituído ou majorado somente para um determinado período de tempo e, ao final desse tempo previsto, há o prolongamento da cobrança desse tributo. Nas palavras de Leandro Paulsen, dá-se a

⁸⁷ PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 170, p. 75, nov. 2009.



prorrogação de um tributo “[...] quando este, excepcionalmente, tenha caráter temporário e sobrevenha lei determinando o prosseguimento da sua incidência por mais algum tempo”⁸⁸.

Destaque-se que a questão controvertida cinge-se no fato de se saber se a prorrogação dos tributos deve observar o princípio da anterioridade ou não. Para tanto, deve-se analisar, primeiramente, se a prorrogação equivale à instituição ou à majoração de tributos ou não.

Em primeiro lugar, insta destacar que o termo “prorrogação”, consoante De Plácido e Silva, “[...] exprime, originalmente, o *aumento de tempo*, a *ampliação do prazo*, o *espaçamento do tempo*, prestes a extinguir, para que certas coisas possam continuar, em seguimento, sem solução de continuidade”⁸⁹ (grifo do autor). Em vista disso, observa-se que a prorrogação de um tributo é o mesmo que instituí-lo por um prazo além do previsto, ampliando-se o prazo inicialmente estipulado. Quando esse prazo é ultrapassado, prolongado, cria-se uma nova situação aos contribuintes, que terão de se preparar para despendar parte de seu patrimônio por um período maior do que o anteriormente previsto. Dessa forma, pode-se concluir que a prorrogação consiste em nova instituição e majoração de tributos, razão pela qual deve se submeter aos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal previstos na Constituição Federal de 1988.

Ocorre que, não obstante o acima exposto, a Suprema Corte vem adotando entendimento contrário, julgando possível a prorrogação de tributos sem observância ao princípio da anterioridade, em razão de se tratar de “mera prorrogação” de tributos. Um caso emblemático da discussão em questão é o julgamento de improcedência da Ação Direta de

⁸⁸ 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. p. 154.

⁸⁹ PRORROGAÇÃO. In: SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1122.



Inconstitucionalidade nº 2.666/DF⁹⁰, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, a qual tinha por objetivo a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.539/97⁹¹, que prorrogava a incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) pelo prazo de vinte e quatro meses contados de 23 de janeiro de 1997. No caso em comento, a Ministra Relatora Ellen Gracie referiu, no voto condutor, que a prorrogação da referida contribuição não importou em nenhuma modificação da contribuição.

Outro caso em que a questão da prorrogação dos tributos foi discutida sob o viés do princípio da anterioridade foi quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 584100/SP⁹², de relatoria também da Ministra Ellen Gracie. O referido recurso foi interposto pelo Estado de São Paulo em face de acórdão que julgou a inconstitucionalidade da cobrança prorrogada pela Lei nº 11.813, de 16 de dezembro de 2004⁹³, do ICMS, com a alíquota majorada de 17% para 18%. No caso, o Recurso Extraordinário foi provido, por maioria, havendo divergência dos Ministros Carlos Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2666/DF**. Recorrente: Partido Social Liberal - PSL. Recorrido: Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 03 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2666%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2666%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b5ubnrxr>>. Acesso em: 29 set. 2014.

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 9.539, 12 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953997.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 584100/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Marisa Lojas Varejistas Ltda. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+584100%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+584100%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ab6fgb6>>. Acesso em: 29 set. 2014.

⁹³ BRASIL. **Lei nº 11.813, de 16 de dezembro de 2004**. Prorroga disposição da Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003, que fixa a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na forma que especifica. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.



O caso cinge-se no seguinte: a Lei do Estado de São Paulo nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003⁹⁴, majorou a alíquota do ICMS previsto na Lei nº 6.374, de 1.º de março de 1989⁹⁵, de 17% para 18%, até 31 de dezembro de 2004. Posteriormente, sobreveio a Lei do Estado de São Paulo nº 11.813, de 16 de dezembro de 2004, a qual prorrogou, até 31 de dezembro de 2005, a majoração da alíquota do ICMS suprarreferida. Em razão disso, a empresa Marisa Lojas Varejistas Ltda. ajuizou ação objetivando a desobrigação do pagamento do ICMS com a alíquota majorada, em razão de que a prorrogação ocorrida não observou o princípio da anterioridade.

Em segundo grau, foi reconhecida a inconstitucionalidade cobrança do ICMS com a alíquota majorada, tendo o Estado de São Paulo interposto Recurso Extraordinário. Em suas razões de recurso, o Estado de São Paulo sustentou que não seria aplicável ao caso o princípio da anterioridade nonagesimal pelo fato de ter havido simples prorrogação de alíquota. A Ministra Relatora, Ellen Gracie, fazendo alusão à decisão proferida na ADI 2.673, também de sua relatoria, fez entender que o caso da prorrogação da alíquota majorada não deveria obediência ao princípio da anterioridade em virtude de o caso não se subsumir a nenhuma das hipóteses previstas para essa obediência, quais sejam a instituição e a majoração de tributos, haja vista que a prorrogação de tributos não implica em instituição, tampouco em majoração de tributos.

Em voto divergente, o Ministro Carlos Ayres Britto, de forma brilhante, votou no sentido de negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo. Para tanto, embasou seu voto no princípio da segurança jurídica, no sentido de que a prorrogação do aumento da alíquota causou surpresa ao contribuinte, o que levou à quebra da

⁹⁴ BRASIL. **Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003**. Altera a Lei nº 6374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.

⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 27 out. 2014.



segurança jurídica e à violação ao princípio da anterioridade nonagesimal. A fim de evitar tautologia, colaciona-se excerto do voto do Ministro Carlos Ayres Britto, que bem destacou seu voto:

[...] o princípio da anterioridade nonagesimal ou a noventena há de ser respeitado mesmo quando se dá uma prorrogação do tributo, uma prorrogação majorada do tributo, quanto mais que isso se deu no apagar das luzes do ano fiscal, do ano financeiro, ou seja, a prorrogação, em causa, majorando a alíquota em 1%, causou surpresa ao contribuinte. A meu sentir, abateu, quebrou o princípio da segurança jurídica e, por consequência, violou o artigo 150 da Constituição, inciso III, letra c. Este inciso consubstancia uma exceção constitucional, a garantia da anterioridade **in** ano, não é? E, por isso, não há de ser interpretado ainda de forma a prejudicar o contribuinte⁹⁶ (grifo do autor).

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, também votou de forma divergente da relatora. Para o Ministro, considerando que a lei que procedeu à prorrogação do aumento da alíquota havia previsto um prazo determinado para a prorrogação, tem-se que, no caso em apreço, houve verdadeira criação de tributo e não simplesmente a sua prorrogação. Veja-se excerto do voto do Ministro:

O que houve na espécie e não desconheço o artigo 150, Inciso III, alínea 'c', da Constituição Federal, que alude, explicitamente, à instituição e aumento de tributo. Antes de 31 de dezembro de 2005, existia diploma legal editado para vigor por prazo certo. Ora, se esse diploma legal foi elaborado para vigorar por tempo determinado, evidentemente os contribuintes estavam convictos de que, ao término, não se teria o acréscimo alusivo ao tributo. Por isso é que não é dado falar em prorrogação. O que ocorreu na espécie, atraindo a incidência do preceito tal como se contém – e tendo a interpretá-lo de forma teleológica, perquirindo, no caso, o objetivo da norma, que é o de evitar solavancos, surpresas na vida gregária –, foi verdadeira criação a instituição do tributo, e não a simples prorrogação⁹⁷.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 584100/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Marisa Lojas Varejistas Ltda. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607432>>. Acesso em: 29 set. 2014.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 584100/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Marisa Lojas Varejistas Ltda. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de novembro



Vê-se, pois, do acima exposto, que a Suprema Corte não tem agido com acerto ao admitir que a prorrogação de tributos não observe o princípio da anterioridade. Isso porque, consoante referido pelo Ministro Carlos Ayres Britto, a prorrogação dos tributos que não respeite o prazo de noventa dias previsto pelo princípio da anterioridade acaba por surpreender os contribuintes, causando, com isso, violação à segurança jurídica.

Por fim, registre-se que, com o caso acima exposto, procurou-se demonstrar que, não obstante esteja previsto o princípio da anterioridade mínima na Constituição Federal de 1988 como limitação constitucional ao poder de tributar, ainda assim tal princípio vem sendo violado. Em razão disso, tem-se que os operadores do direito devem sempre interpretar casos como acima explanado à luz do princípio da segurança jurídica, o qual é corolário lógico do Estado de Direito, para, somente com isso, conseguir-se que o fisco refreie sua incessante atuação arrecadatória.

Nessa conjuntura, conclui-se que o princípio da segurança jurídica, por meio dos princípios constitucionais tributários que lhe conferem existência, é um importante instrumento de proteção aos direitos fundamentais, na medida em que, ao prever um ideal de previsibilidade e de certeza do direito, permite que os contribuintes possam se organizar e planejar sua vida econômica, sem que seu direito fundamental de propriedade fique ao arbítrio dos abusos dos entes tributantes.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a presente pesquisa, pôde-se concluir que o princípio da segurança jurídica, por meio do seu conteúdo da certeza do direito, mostra-se extremamente relevante para a

de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607432>>. Acesso em: 29 set. 2014.



imposição de limites ao poder de tributar, bem como para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, em especial o direito fundamental de propriedade. Isso porque, na relação tributária, o sujeito passivo tem de despendar parte de sua propriedade/patrimônio em favor do fisco. Em face disso, os contribuintes precisam ter a certeza do direito vigente, a fim de que possam planejar e organizar sua vida econômica e financeira com respaldo no direito certo, sem surpresas.

Constatou-se, pois, que essa certeza do direito é conferida pelos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, os quais impedem que o fisco exerça a cobrança de tributos de forma arbitrária e abusiva em face dos contribuintes, trazendo-lhes insegurança jurídica. Ocorre que há casos em que a certeza do direito e, conseqüentemente, da segurança jurídica acaba sendo violada, quando são desrespeitados os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

Com relação ao princípio da legalidade, constatou-se que a edição de medidas provisórias para a instituição e majoração de tributos causa insegurança jurídica, visto que as medidas provisórias não são leis, mas atos normativos com força de lei. Ademais, o princípio da legalidade pressupõe o consentimento do povo para a instituição e a majoração de tributos, o que não ocorre no caso das medidas provisórias. Vale ressaltar, ainda, que os requisitos que autorizam a edição de medidas provisórias, quais sejam a relevância e a urgência, são incompatíveis com o princípio da anterioridade tributária que determina a observância de um lapso temporal para o início da vigência da norma tributária, salvo algumas exceções.

Por fim, verificou-se que as medidas provisórias trazem insegurança jurídica aos contribuintes, haja vista que são precárias e, caso não sejam convertidas em lei, perdem sua eficácia, o que pode ocasionar situações irreversíveis às partes envolvidas.

No que tange ao princípio da irretroatividade, constatou-se que a Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, viola o princípio da irretroatividade nos casos de impostos periódicos, como é o caso do Imposto de Renda. Isso porque, os fatos jurídicos que dão



suporte à tributação do IR ocorrem durante o ano-base, que é compreendido a partir do dia 1º de janeiro até o dia 31 de dezembro. Nesse lapso temporal é que ocorrem os fatos tributáveis do IR. Dessa forma, se a lei que estivesse em vigência no ano seguinte ao ano-base (ano da declaração, portanto) atingisse os fatos jurígenos do ano anterior, tal estaria retroagindo e alcançando fatos passados, o que é vedado pelo princípio da irretroatividade. A partir disso, observou-se que a aplicação da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, aos fatos geradores do IR, traz incerteza aos contribuintes, que ficam à mercê da nova lei que ainda estará por vir quando já ocorridos os fatos que serão tributados. Desse modo, conclui-se que somente será assegurado o conhecimento antecipado da lei tributária e será garantida a segurança jurídica quando for levada em conta, para a aplicação da lei tributária, a ocorrência material do fato gerador do IR.

Por fim, no tocante ao princípio da anterioridade, verificou-se que a prorrogação de tributos, por consistir na ampliação de um prazo previsto para a instituição ou majoração de um tributo, deve respeitar o princípio da anterioridade, haja vista que a prorrogação de um tributo é o mesmo que instituí-lo por um prazo além do previsto, ampliando-se o prazo inicialmente estipulado. Desse modo, constatou-se que, quando não observado o princípio da anterioridade nos casos de prorrogação de tributos, a certeza do direito resta afetada, porquanto os contribuintes se prepararam para arcar com um determinado ônus tributário em certo período de tempo, não podendo ser surpreendidos pela prorrogação da cobrança desses tributos. Com base nisso, analisou-se um julgamento do Pretório Excelso no qual houve divergência entre os ministros sobre o fato de a prorrogação dos tributos ter de respeitar ou não o princípio da anterioridade. Ademais, constatou-se que, em casos de evidente instituição ou majoração de tributos, a Suprema Corte permite a não observância ao princípio da anterioridade pelo fundamento de que se trata de mera prorrogação, o que evidentemente não procede.



Por fim, o que se pretendeu demonstrar é como o desrespeito aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade tributária, de acordo com os casos analisados em cada um dos princípios, pode causar incerteza aos contribuintes e, por conseguinte, afetar o seu direito fundamental de propriedade. Isso porque os contribuintes se organizam para arcar com encargos fiscais certos, determinados, e o desrespeito aos princípios que garantem essa certeza do direito acaba por obscurecer o direito que deveria ser seguro. Diante disso, foi possível concluir que somente haverá efetiva limitação do poder de tributar quando o princípio da segurança jurídica for respeitado, sob o viés da certeza do direito, para, somente assim, poder-se afirmar que o direito fundamental de propriedade dos contribuintes resta garantido e protegido.

REFERÊNCIAS

- ALKMIM, Marcelo. **Teoria da Constituição**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. rev. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 53, de 19-12-2006. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. atual. com apêndice a CF/1988, com as Emendas Constitucionais até a de n. 62, de 9.11.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 set. 2014.



BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 10, de 04 de março de 1996.** Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc10.htm>. Acesso em: 07 set. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003.** Altera a Lei nº 6374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.813, de 16 de dezembro de 2004.** Prorroga disposição da Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003, que fixa a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na forma que especifica. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/index.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. **Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.** Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. **Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989.** Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7988.htm>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. **Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953997.htm>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2666/DF.** Recorrente: Partido Social Liberal - PSL. Recorrido: Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 03 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2666%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2666%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b5ubnrxr>>. Acesso em: 29 set. 2014.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 194612/SC**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Teka Exportadora Ltda. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, 24 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+194612%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+194612%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/9w86x9b>>. Acesso em: 17 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 584100/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Marisa Lojas Varejistas Ltda. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+584100%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+584100%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ab6fjb6>>. Acesso em: 29 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 587008/SP**. Recorrente: União. Recorrido: Japan Leasing do Brasil S/A Arrendamento Mercantil. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+587008%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+587008%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b9tyjeo>>. Acesso em: 02 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 584**. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=584.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Ciência Jurídica**, Belo Horizonte, ano 8, v. 58, p. 36-57, jul./ago. 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.



DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Livro eletrônico.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n. 45, p. 130-142, jul./set. 1988.

FONSECA, Tiago da Silva. A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários. **Revista da AGU**, Brasília, DF, ano 9, n. 24, p. 259-284, abr./jun. 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

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

HECK, Luís Afonso. **O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais**: contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal Alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 3. ed. Lisboa: Coimbra, 2000. v. 4: Direitos fundamentais.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

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.



PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 170, p. 75-92, nov. 2009.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PRORROGAÇÃO. In: SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SEGURANÇA. In: SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 62, de 9.11.2009, publicada em 12.12.2009, com adendo das EC ns. 63 e 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Valclir Natalino da. Justiça tributária e segurança jurídica. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 6, n. 25, p. 9-24, out./dez. 1998.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **O poder de tributar e o estado brasileiro no cenário econômico atual**: uma proposta de reforma tributária para o desenvolvimento do Brasil. São Paulo: MP, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.