

SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
LEGAL CERTAINTY IN TAX MATTERS

Fernanda de Holanda Paiva de Holanda Paiva Nunes

Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios - FESMPDFT. Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - CEUB. Advogada. Distrito Federal (Brasil).

E-mail: fernandanunes3@hotmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7908053888312941>.

Joedson de Souza Delgado

Doutor em Direito na Universidade de Brasília - UnB. Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - CEUB. Servidor público federal. Distrito Federal (Brasil).

E-mail: joedson.delgado@hotmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3574246621121538>.

Submissão: 05.04.2024.

Aprovação: 01.04.2025.

RESUMO

A segurança jurídica é imprescindível nas relações sociais em âmbito administrativo, tendo em vista a estabilidade nas situações jurídicas constituídas, e a relevância dos atos administrativos no ordenamento jurídico pátrio. E compreendida a relação entre o Fisco e o contribuinte como uma relação entre o Estado e o particular, há de se reconhecer a importância da segurança jurídica, para se obstar surpresas e instaurar o desequilíbrio. Este estudo tem por objetivo analisar a segurança jurídica em matéria tributária, destacando importantes instrumentos, também consagrados com os princípios, para obstar a atuação arbitrária do Estado perante o contribuinte. A pesquisa é qualitativa e descritiva, pautada no levantamento bibliográfico. Constata-se que a segurança jurídica se exterioriza de diversas formas, com instrumentos diversos, mas que, na seara tributária ganha relevo ao se exteriorizar por meio da vedação ao Estado de instituir ou majorar tributos sem prévia legislação e com tempo suficiente para que o contribuinte se organize. Se assim não fosse, restaria prejudicado o equilíbrio nas relações tributárias.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Não Surpresa; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

Legal certainty is essential in social relations in administrative scope, in view of the stability in legal situations constituted, and the relevance of administrative acts in the national legal system. And understanding the relationship between the tax authorities and the taxpayer as a relationship between the State and the individual, we must recognize the importance of legal certainty to prevent surprises and establish imbalance. This study aims to analyze the legal certainty in tax matters, highlighted important instruments, also enshrined with the principles,

to prevent the arbitrary action of the State before the taxpayer. The research is qualitative and descriptive, based on the bibliographic survey. It is noted that legal certainty is externalized in different ways, with different instruments, but that, in the tax area gains prominence by externalizing through the prohibition to the State to institute or increase taxes without previous legislation and with enough time for the taxpayer to organize. Otherwise, the balance in tax relations would be impaired.

KEYWORDS: *Tax Law; No Surprise; Legal certainty.*

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, em se tratando de questões tributárias, estabeleceu uma série de medidas para resguardar os contribuintes quanto à eventuais surpresas por parte do Fisco

Os princípios tributários têm por escopo assegurar os direitos do contribuinte perante o fisco, que é o direito de se proteger dos excessos cometidos pelos entes tributantes. Logo, os princípios constitucionais tributários se apresentam como verdadeiros limitadores ao poder de tributar do Estado. Desta feita, com base nos princípios tributários é possível ter transparência e defesa tanto para os contribuintes quanto para os entes federados, oferecendo caminhos a serem seguidos na aplicação das leis e resoluções dos conflitos que vierem a surgir.

Nesse cenário ganha relevo o princípio da segurança jurídica e instrumentos que dele decorrem, ainda que consubstanciados em outros princípios, como o da noventena, por exemplo, que tem por objetivo resguardar os interesses dos contribuintes e evitar surpresas.

De fato, é de suma importância conhecer os mecanismos de proteção aos contribuintes no âmbito do Direito Tributário, pois só assim será possível ter um embasamento teórico correto para poder fazer qualquer tipo de questionamento perante a autoridade fazendária.

É nesse contexto que se situa o presente estudo, que tem por objetivo destacar a importância do princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

Destarte, adota-se como método de abordagem o qualitativo e, como método de procedimento, o descritivo, pautando-se a pesquisa no levantamento bibliográfico e documental, pois se busca na doutrina, legislação, artigos, jurisprudência, dentre outras fontes, elementos para a compreensão do tema.

2 A SEGURANÇA JURÍDICA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO E SUA RELEVÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica se enquadra dentre os princípios gerais do Direito, sendo entendido como princípio de proteção à confiança no direito brasileiro contemporâneo.

Ao dissertar sobre o tema Mello (2008, p. 124) ressalta que o ordenamento jurídico se dispõe a assegurar a estabilidade às relações, resguardando um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí a importância do princípio da segurança jurídica, se não o mais importante dentre os princípios gerais do Direito é, indubitavelmente, um dos mais importantes.

Bezerra e Borges enfatizam que a segurança jurídica, ao lado do princípio da legalidade, “constituem em pedra de toque no referente ao sistema democrático de uma sociedade organizada” (2015).

Para Amaral, o princípio da segurança jurídica é indissociável ao “Estado de Direito, e é visto na doutrina não só como a garantia do cidadão contra o arbítrio estatal, mas também como a previsibilidade de atuação do Estado em face do particular, exigindo para si, portanto, regras fixas” (2011, p. 239).

Não é demais salientar que o princípio da segurança jurídica, também denominado de princípio da estabilidade das relações jurídicas, como defende Canotilho (2003, p. 255), constitui-se em uma das vigas mestras da ordem jurídica.

E o autor, ainda sobre o tema, ressalta:

O homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de Direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. [...] A ideia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: princípio da determinabilidade de leis expresso na exigência de leis claras e densas e o princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos (Canotilho, 2003, p. 256).

Pode-se afirmar, portanto, que a segurança jurídica remete também à ideia de previsibilidade, pois o ser humano deve ser capaz de saber as consequências jurídicas de seus atos, de modo que possa sempre prever seus efeitos, como se extrai da lição de Armelin, *in verbis*:

A segurança jurídica constitui um elemento fundamental para a sociedade organizada, um fator básico para a paz social, o que implica estabilidade de situações pretéritas e previsibilidade de situações futuras. No plano da atuação jurisprudencial, a previsibilidade das decisões judiciais insere-se para o usuário da jurisdição como um fator de segurança que o autoriza a optar por um litígio ou por uma conciliação. É fundamental que quem busque a tutela jurisdicional tenha um mínimo de previsibilidade a respeito do resultado que advirá de sua postulação perante o Judiciário (2003, p. 292).

Por isso o princípio em comento também está consagrado dentre as garantias fundamentais do Estado de Direito, e centrado na certeza repassada aos cidadãos de que determinadas relações ou situações jurídicas não serão modificadas por motivos circunstanciais ou, por exemplo, pela conveniência política.

Complementam Bezerra e Borges (2015) que também por isso é importante pensar em segurança jurídica atrelada à legalidade, pois quando a Constituição Federal veda, por exemplo, que os entes federados exijam ou aumentem tributos sem que lei o estabeleça, busca resguardar os contribuintes de surpresas, reforçando a segurança jurídica em matéria tributária.

Nesse sentido, é a lição de Moreira Neto, que ao tratar dos princípios fundamentais, que ressalta que dentre os princípios explícitos e implícitos consagrados no Preâmbulo e no Título I da Constituição (arts. 1º a 4º), encontra-se o princípio da segurança jurídica, o qual possui dupla vocação, pois visa “proporcionar *segurança* aos membros de uma sociedade em suas relações externas e internas e a de nelas fazer imperar a justiça” (2014, p. 136).

Silva, por sua vez, ressalta a ramificação do princípio da segurança jurídica em objetiva e subjetiva, sendo que a primeira - objetiva, diz respeito aos limites impostos à “retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos” (2005, p. 3). É, na visão do autor, a consagração ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

A segunda dimensão, de natureza subjetiva, diz respeito à “proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação” (Silva, 2005, p. 4).

Segundo Amaral, os principais elementos componentes da segurança jurídica são a “clareza da lei e previsibilidade do direito, aliados à estabilidade das relações jurídicas, à confiança legítima, à busca pela verdade e ao respeito ao direito processual legislado” (2011, p. 241).

A importância do princípio da segurança jurídica é tamanha que outros princípios dele derivam, tais como o princípio da irretroatividade da lei, segundo o qual a lei é editada para o

futuro, e não para reger situações pretéritas. Tal máxima se encontra consagrada expressamente no inciso XXXVI, do art. 5º, da Constituição de 1988, o qual preconiza a proteção ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito.

De acordo com Sarlet (2004, p. 96), a segurança jurídica está intrínseca ao princípio da irretroatividade que estabelece que as normas futuras não impliquem em atentado ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Já que ao contrário a situação jurídica geraria incerteza.

Cumprido esclarecer, ainda, que a segurança jurídica não é fruto apenas da lei, mas também de sua aplicação pelo Poder Judiciário, mormente quando se refere da segurança advinda da coisa julgada, assim como deve imperar no âmbito administrativo, pois os administrados se orientam pelos atos administrativos, não se podendo admitir que a instabilidade impere na Administração Pública, em virtude das consequências malélicas para o indivíduo.

Ao dissertar acerca da aplicabilidade do princípio da segurança jurídica na instância administrativa, Di Pietro pontua:

[...] o princípio se justifica pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior. Essa possibilidade de mudança de orientação é inevitável, porém gera insegurança jurídica, pois os interessados nunca sabem quando a sua situação será passível de contestação pela própria Administração Pública (2010, p. 85).

Moreira Neto, ao ressaltar a importância do princípio da segurança jurídica na atualidade, ressalta tratar-se de “um *megaprincípio do Direito*, o cimento das civilizações que, entre outras importantes derivações relevantes para o Direito Administrativo” (2014, p. 137), clama a presunção de validade de todos os atos praticados pela Administração Pública.

De acordo com Silva (2005, p. 5), os atos emanados do Poder Público “gozam de aparência e da presunção de legitimidade, fatores que, no arco da história, em diferentes situações, têm justificado sua conservação no mundo jurídico”. É, pois, a consagração, na esfera administrativa, do princípio da segurança jurídica, haja vista a sua imprescindibilidade à manutenção da paz social e da estabilidade das relações.

Ressaltam Bezerra e Borges (2015), ainda, que a segurança jurídica é também imperativo de justiça, pois esta somente se concretiza em uma ordem jurídica que preze pela segurança. E mais uma vez os autores ressaltam a importância de se atentar para que o princípio da legalidade seja observado, pois elementos essenciais do tributo devem estar consagrados

expressamente na legislação, atendendo aos ditames constitucionais e infraconstitucionais, sob pena de se comprometer a segurança jurídica na sociedade.

Os autores apontam, ainda, outros princípios que devem ser considerados, em matéria tributária, para que a segurança jurídica se concretize, ou seja, além do princípio da legalidade, também o princípio do exclusivismo, que impede o emprego de normas indeterminadas na seara tributária reforça a segurança jurídica, ganhando relevo também os princípios da isonomia e da boa-fé (Bezerra; Borges, 2015).

Ademais, para se resguardar a segurança jurídica, deve-se assegurar o acesso livre ao Poder Judiciário e, assim, tutelar os direitos dos cidadãos.

Em suma, o princípio da segurança jurídica se encontra intrinsecamente relacionado à noção de irretroatividade, de não surpresa. E em se tratando de matéria tributária alguns institutos ganham relevo, a exemplo do princípio da anterioridade, como se passa a expor.

2.2 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O Princípio da Anterioridade, também denominado por Eduardo Sabbag (2017, p. 2) de Princípio da Eficácia Diferida, está incrustado no artigo 150, III, “b”, da Constituição. Este dispositivo constitucional, em apertada síntese, veda que os entes federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, cobrem tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (Brasil, 1988). Logo, a vedação alcança tanto a instituição de tributos, quanto a majoração de alíquotas.

Com base no referido dispositivo constitucional, infere-se que a cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria, dentre outras modalidades de tributos, que tenha sido criada ou majorada, somente pode se dar a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente ao da publicação do diploma legal que, repita-se, criou ou majorou alíquota de imposto, taxa, ou qualquer outra modalidade tributária.

Trata-se de norma dirigida aos agentes estatais, impondo a eles que se abstenham de praticar determinado fato, qual seja o de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da sua instituição ou aumento. Enquadra-se esta norma, com base na classificação funcional proposta por Hans Kelsen, na categoria de norma com função impositiva negativa, ou norma proibitiva.

No Brasil, o exercício financeiro, que diz respeito ao período dentro do qual se realiza um orçamento estatal anual, corresponde exatamente ao ano civil. Portanto, para se ter uma ideia, eventual diploma legal que crie ou majore alíquota tributária de determinado imposto, por exemplo, em fevereiro do corrente ano, somente gera efeitos a partir do primeiro dia do ano

subsequente, ou seja, janeiro de 2020, já que é nesta data que se inicia o próximo exercício financeiro.

Paulo de Barros Carvalho afirma que: “[...] segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito” (2013, p. 159).

Hugo de Brito Machado (2016, p. 60), ao abordar o Princípio da Anterioridade, enfatiza que não se pode confundi-lo com o Princípio da Irretroatividade. Não obstante, o autor confere ao primeiro, de maneira muito pertinente, o título de irretroatividade qualificada. Para o autor, a anterioridade tributária jamais pode se confundir com a o princípio da não retroatividade da lei. Este princípio determina que a lei seja sempre anterior ao fato gerador de um tributo. Ou seja, decorre do princípio da legalidade, que consiste em criar ou majorar a alíquota de determinado tributo e que não pode retroagir. Já a anterioridade está relacionada à segurança jurídica e, por isso, entende o autor que pode ser compreendida como irretroatividade qualificada, já que se exige legislação editada anteriormente ao exercício financeiro no qual determinado tributo pode ser cobrado.

José Eduardo Soares de Melo destaca que o Princípio da Anterioridade tem por finalidade “conferir segurança jurídica às atividades do contribuinte, mediante planejamento prévio à ocorrência de fatos tributários, evitando-se a surpresa fiscal” (2004, p. 23).

Para Roque Antonio Carrazza (2013, p. 171), há de se destacar sempre que o tributo jamais poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que é criado ou majorado. Norma, nesse sentido, é inconstitucional, seja quanto à instituição, seja quanto à majoração, pois se assim não o fosse estaria o constituinte possibilitando surpresas tributárias, o que viola também a moral administrativa.

Dessa forma, pode-se afirmar que o Princípio da Eficácia Diferida diz respeito a uma limitação ao poder de tributar dos entes da federação, sendo um princípio basilar do Sistema Tributário Nacional, sem o qual os contribuintes acabariam por se sujeitar ao fator surpresa decorrente da possibilidade que teria o Estado de cobrar tributo imediatamente após a publicação legal que o instituísse ou aumentasse, situação que certamente implicaria insegurança jurídica ao contribuinte.

Cabe aqui uma ressalva quanto à expressão “cobrar”, utilizada equivocadamente pelo legislador constituinte, e que poderia levar a uma interpretação maliciosa, tendente a anular os efeitos práticos efetivamente pretendidos com a adoção do Princípio da Anterioridade. A esse respeito, Roque Antonio Carrazza (2013, p. 167) preconiza que o princípio em comento,

portanto, clama que a legislação que institua ou majore determinado tributo somente incida sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao da entrada em vigor da lei. Desta feita, não sendo observada a regra da anterioridade pelo ente federado que criou ou majorou tributo, é inadmissível a cobrança por clara violação ao que dispõe o já citado art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Se assim não fosse, restaria configurada a insegurança jurídica, pois caso um determinado Estado resolvesse instituir um tributo em junho de determinado ano, poderia cobrá-lo já em julho daquele mesmo exercício, por mera conveniência administrativa, o que é inadmissível. Não há que se falar, repita-se, em exigência de tributo no mesmo exercício em que fora instituído ou majorado.

O Princípio da Anterioridade, portanto, nos termos dispostos na Constituição de 1988, segundo os autores acima citados, não pode ser interpretado literalmente, de forma que o verbo “cobrar” precisa ser entendido com o sentido de que o tributo instituído ou aumentado em determinado exercício somente incidirá sobre fatos ocorridos no exercício subsequente a essa instituição ou aumento.

Mesmo se tratando de um importante instrumento de defesa do contribuinte contra eventuais abusos na atividade arrecadadora, em nome de outras razões que dizem respeito a interesses estatais específicos, a exemplo da intervenção na economia para fins de controle da inflação ou da regulamentação de preços para fins de controle da balança de exportações e importações, admitiu o legislador constituinte algumas exceções ao Princípio da Anterioridade, as quais não podem ser ampliadas por meio de Emenda ao texto da Constituição.

Mas como as exceções ao Princípio da Anterioridade não se enquadram no foco deste trabalho, limitar-se-á, neste momento, apenas a título ilustrativo, à citação dos casos em que não se aplica referido Princípio, com a respectiva indicação do dispositivo da Constituição que as alberga: a) empréstimos compulsórios em função de calamidade pública, guerra externa ou iminência de guerra (art. 148, I); b) impostos extraordinários de guerra (art. 150, §1º); c) impostos sobre importação e exportação - II e IE (art. 150, §1º); d) imposto sobre produtos industrializados - IPI (art. 150, §1º); e) imposto sobre operações financeiras - IOF (art. 150, §1º); f) restabelecimento da alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, quando incidente sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, §4º, VI, c); g) restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, quando relativa às atividades de importação ou de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, b); e h) contribuições parafiscais destinadas ao custeio da seguridade social (art. 195, §6º) (BRASIL, 1988).

Pode-se perceber da leitura das hipóteses excepcionais ao Princípio da Anterioridade que, de maneira racional, o constituinte buscou proteger interesses dos cidadãos e dos próprios contribuintes que se sobrepõem à necessidade de segurança jurídica concernente ao planejamento econômico-financeiro.

Em caso de guerra, por exemplo, a urgência na obtenção de recursos por parte do Estado justifica a autorização para a cobrança imediata de um imposto extraordinário ou de um empréstimo compulsório.

Embora possa parecer paradoxal, interessa ao contribuinte que o Estado tenha o direito de restabelecer, a qualquer momento, as alíquotas do ICMS e da CIDE, quando incidentes sobre combustíveis e seus derivados, pois essa exceção ao Princípio da Anterioridade é o que pode estimular a concessão, por parte do Estado, de benefícios temporários mediante redução da alíquota dos referidos tributos.

Destarte, o que precisa ficar claro, a respeito das exceções constitucionais ao Princípio da Anterioridade, é que tais hipóteses estão limitadas àquelas previstas como fruto do Poder Constituinte Originário, não podendo ser ampliadas por meio de Emenda à Constituição.

A despeito da importância do Princípio da Anterioridade, Estados, Municípios e principalmente a União, favorecendo-se do método de interpretação literal da Constituição, encontraram um meio de burlar a norma e obter vantagem em relação aos seus contribuintes, anulando os efeitos dele decorrentes.

A técnica adotada consistiu na publicação de leis instituidoras ou majoradoras de tributos, sempre nos últimos dias do ano, de forma que a sua cobrança pudesse ser iniciada quase que imediatamente, surpreendendo o contribuinte com aumento repentino da carga tributária.

A fim de demonstrar essa situação, serão apresentados, a seguir, casos concernentes a leis nacionais, estaduais e municipais, todas anteriores à ampliação da aplicabilidade do Princípio da Noventena, com a edição da Emenda Constitucional n. 42.

No âmbito da União, por exemplo, o Congresso Nacional, através da Lei n. 10.336, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás natural e álcool etílico combustível: é a chamada CIDE-Combustíveis.

Referida lei foi publicada em 20 de dezembro de 2001, passando a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002, concedendo ao contribuinte exíguos 11 (onze) dias para planejamento econômico-financeiro.

No mesmo sentido, a Lei n. 9.393 que, publicada em 20 de dezembro de 1996, com *vacatio legis* de 11 (onze) dias, alterou as alíquotas do Imposto Territorial Rural (ITR), chegando a aumentar, em determinadas situações, de 4,5% (quatro e meio por cento) para 20% (vinte por cento).

A Lei n. 8.147 violou ainda mais gravemente o Princípio da Não-Surpresa, ao aumentar de 1,2% (um inteiro e dois centésimos por cento) para 2% (dois por cento) a alíquota da contribuição para o Finsocial, fazendo incidir a nova alíquota a partir do dia seguinte à data da sua publicação, que ocorreu em 31 de dezembro de 1991.

Um pouco menos afrontosa, a Lei n. 8.155, publicada em 31 de dezembro de 1990, instituiu a Taxa de Conservação Rodoviária, concedendo *vacatio legis* de 2 (dois) meses, na medida em que seus efeitos somente passaram a ser sentidos a partir de 1º de março do ano seguinte.

Tal lapso temporal, no entanto, inferior a 15 (quinze) dias, não se caracteriza como suficiente para garantir a proteção do contribuinte contra a imposição de tributo sem aviso prévio que lhe permita promover adequado planejamento econômico-financeiro.

As leis supracitadas, embora na sua maioria revestidas das formalidades requeridas pelo dispositivo constitucional que trata sobre o Princípio da Anterioridade, demonstram o verdadeiro desrespeito à sua essência, à sua finalidade maior, que é conferir segurança jurídica ao contribuinte. São claros exemplos da violação ao princípio da anterioridade

Fica evidente, assim, a ineficácia do Princípio da Anterioridade, facilmente burlado durante anos a fio mediante a edição de leis muito próximas do término do exercício social.

2.3 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

O Princípio da Anterioridade Nonagesimal pode ser também denominado de Princípio da Noventena (Martins, 2017, p. 29) ou de Princípio da Anterioridade Mínima (Paulsen, 2017, p. 229).

Ao contrário do Princípio da Anterioridade, a Noventena, como princípio aplicável aos tributos em geral, é fruto do Poder Constituinte Derivado, tendo sido incluído no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

O dispositivo constitucional que alberga o Princípio da Noventena é a alínea “c” do inciso III do artigo 150. Este dispositivo veda, como já dito alhures, que os entes federados cobrem tributo em determinadas situações. Aqui, a alínea “c” destaca que esta vedação alcança os noventa dias antes da data em que fora publicada lei que criou ou majorou tributo. Contudo,

a alínea “c” deve ser sempre interpretada em consonância com o que dispõe a alínea “b”. Por exemplo, não adiante publicar uma lei majorando tributos, em 30 de dezembro de 2018, no afã de cobrá-lo já em janeiro de 2019. Ainda que respeitada a anterioridade, nesse caso, a noventena foi inobservada.

A função do Princípio da Anterioridade, conforme ensina Eduardo Maneira, citado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 255), é atuar como subprincípio do que o autor denomina de “princípio da não surpresa”, e, por conseguinte, resguardar a segurança jurídica, que claramente restaria afrontada se se permitisse instituição ou majoração de tributos a qualquer momento.

Medeiros e Rodrigues (2022) destaca, nesse contexto, que não há como se compreender a anterioridade da lei tributária senão à luz do princípio da segurança jurídica. É somente assim que se evitam surpresas e que se retira do Fisco condutas arbitrárias.

Desta feita, não há como negar que o princípio da anterioridade evita a surpresa, ou seja, que o contribuinte, sem que esteja preparado, seja compelido a arcar com tributos instituídos ou majorados em desconformidade ao que dispõe a legislação. Logo, não há que se falar em criação ou aumento de tributo “da noite pro dia”. As regras tributárias devem ser claras e seguras, o que somente é possível se observados, conjuntamente, a anterioridade e a noventena, ou anterioridade nonagesimal. Os princípios em comento, portanto, permitem que o contribuinte se organize, que ele estabeleça metas claras no que tange o recolhimento de tributos e evite, como já dito, o elemento surpresa.

Foi com o intuito de renovar a função do Princípio da Anterioridade que se acrescentou a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da Constituição, instituindo-se o Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Mínima, cujo conteúdo consiste na previsão de uma *vacatio legis* de pelo menos 90 (noventa) dias entre a data de publicação da lei e a data a partir da qual se tornará possível a cobrança do tributo por ela instituído ou aumentado.

Faz-se mister destacar que o Princípio da Noventena não é inovação recente, devendo-se reconhecer que a sua previsão remonta ao texto original da Constituição de 1988, mais especificamente no seu artigo 195, §6º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver

instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b (Brasil, 1988).

A aplicabilidade desse dispositivo, no entanto, se restringia às contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, de forma que só com a Emenda n. 42/2003 é que a *vacatio legis* de 90 (noventa) dias passou a ter aplicabilidade em caráter geral, ou seja, passou a valer para todas as espécies tributárias.

A respeito do Princípio da Anterioridade Nonagesimal, Sérgio Pinto Martins aduz que “o objetivo da norma é evitar que o ente tributante edite lei em 31-12 e logo no dia seguinte passe a exigir o imposto de acordo com a nova regra, pegando de surpresa o contribuinte” (2006, p. 87).

Para Hugo de Brito Machado (2016, p. 59), a instituição do Princípio da Anterioridade Nonagesimal foi fundamental para resguardar ainda mais a segurança jurídica dos contribuintes, pois de nada adiantaria assegurar que somente pode ser o tributo majorado ou criado cobrado pelo Fisco no exercício subsequente se não se resguardasse um período “x”, de vacância. A anterioridade nonagesimal é, portanto, uma forma de se assegurar que o tributo criado ou majorado somente possa ser cobrado no exercício anterior, mas também que a legislação que o majore ou crie entre em vigor pelo menos noventa dias antes de tal cobrança. Portanto, há de se respeitar, concomitantemente, o princípio da anterioridade e os noventa dias de vacância.

Resta claro, pelas mesmas razões até aqui, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal também comporta exceções, algumas delas coincidentes com as exceções ao Princípio da Anterioridade. Não obstante, o legislador estabeleceu situações em que não há necessidade de se observar os noventa dias de vacância, ou seja, o tributo pode ser cobrado imediatamente, a saber: a) empréstimos compulsórios em função de calamidade pública, guerra externa ou iminência de guerra (art. 148, I); b) impostos extraordinários de guerra (art. 150, §1º); c) impostos sobre importação e exportação (art. 150, §1º); d) imposto sobre operações financeiras (art. 150, §1º); e) imposto sobre a renda (art. 150, §1º); f) fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 150, §1º); e g) fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 150, §1º) (Brasil, 1988).

3 CONCLUSÃO

A matriz tributária brasileira, tal como ocorre com qualquer outro sistema jurídico, é estruturada por meio de normas definidas pelo Estado, as quais dizem respeito, em linhas gerais,

à prescrição de condutas que podem ser dirigidas aos particulares ou mesmo ao próprio Estado, isto é, aos agentes estatais.

Nesse contexto, ainda que se possa tentar negar o caráter normativo dos princípios, cabe lembrar que, hodiernamente, esse entendimento está superado, ficando patente que os princípios, assim como as regras, são fontes jurídico-normativas de que decorre a prescrição de uma conduta, impondo ou permitindo as pessoas a agirem de determinada maneira, ou mesmo impedindo-as de agir.

Apesar de a força normativa ser o aspecto comum que une os princípios às regras, faz-se necessário reconhecer a existência de características próprias a um e a outro instituto normativo, características essas que os diferenciam, no mais das vezes, de maneira significativa.

Nesse cenário, constatou-se que a segurança jurídica, princípio consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, com seu enunciado estabelecido no art. 5º, XXXVI da Constituição da República de 1988, representa uma das mais respeitáveis garantias que o ordenamento jurídico oferece aos cidadãos.

Restou evidente, ainda, que a segurança jurídica é compreendida como a obrigação do Estado de prover segurança e estabilidade nas relações jurídicas, tanto as que envolvam os cidadãos e o Estado, quanto as que envolvam os cidadãos entre si, considerando que os fatos e negócios jurídicos se dão dentro do que permite ou não proíbe o ordenamento jurídico vigente.

A segurança tem sua importância na proteção conferida aos cidadãos de que as ações estatais ocorrerão conforme as regras vigentes e, em caso de mudança, não representarão uma ruptura, não serão mudanças drásticas que afetem o patrimônio jurídico consolidado, ou a legítima confiança depositada pelo cidadão no sentido de que o Estado não mudará bruscamente a legislação sobre a qual age o administrado.

Assim posto, ficou claro que para proteger a segurança jurídica, determinados princípios foram estabelecidos no ordenamento jurídico, como princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, que visam resguardar o contribuinte de surpresas. Decerto, não se pode admitir que qualquer norma que majore ou institua tributos desrespeite os referidos princípios, sob pena de se violar a segurança jurídica em matéria tributária, comprometendo a estabilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Guilherme Rizzo. Efetividade, segurança, massificação e a proposta de um "incidente de resolução de demandas repetitivas". *Revista de Processo - RePro*, São Paulo, v. 36, nº 196, p. 237-276, jun. 2011.

ARMELIN, Donaldo. *Observância à coisa julgada e enriquecimento ilícito: postura ética e jurídica dos magistrados e advogados*. Brasília: Conselho de Justiça Federal/Centro de Estudos, 2003.

BEZERRA, José Antônio Lira; BORGES, Antônio de Moura. Legalidade e segurança jurídica tributária. In: BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti; VALADÃO, Marcos Aurélio. *Direito Tributário Constitucional: temas atuais relevantes*. São Paulo: Almedina, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%EA7ao_Compilado.htm. Acesso em: 18 mar. 2020.

BRASIL. *Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942: Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm. Acesso em: 18 mar. 2020.

BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999: Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 18 mar. 2020.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanelli. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MEDEIROS, Ronaldo; RODRIGUES, Abílio de Medeiros. A base de cálculo do ICMS Difal – Não Contribuinte: “Única” ou “Dupla”? In: BASSO, Ana Paula; LUNA, André (orgs.). BASSO, Ana Paula et al. *Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas*. Andradina: Meraki, 2022.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 19. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SILVA, Almiro do Couto. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 237, p. 271–316, 2004. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/44376>. Acesso em: 5 abr. 2024.