

A LEI TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM PROCESSO EM PERMANENTE CONSTRUÇÃO

Hélio Sílvio Ourém Campos¹

RESUMO

Trata-se de um estudo sobre o princípio da legalidade, especialmente no âmbito constitucional tributário, veiculando a necessidade da construção gradual de uma mentalidade de cidadania, que exige do Estado Democrático de Direito não apenas um respeito isolado à segurança jurídica, mas também o registro da indignação quanto à impunidade. A ausência de uma reação efetiva do Estado, inclusive do Estado-Juiz, ao desrespeito sistemático das leis pode gerar uma sensação perigosa, pois funciona como um fator de estímulo a novos delitos e à formação, no cidadão comum, primeiramente, de um sentimento de indignação e, depois, de indiferença ética ou de impotência de um Estado que não consegue reagir. É necessário consolidar-se a trilogia uniformidade-determinabilidade-segurança. Mais: é preciso refletir sobre o carácter ético de realizar alterações legislativas em períodos próximos das eleições.

Palavras-chave: Legalidade. Impunidade. Efetividade. Brasil.

ABSTRACT

This is a study about the principle of legality, especially under constitutional tax, running the necessity for the gradual construction of a mentality of citizenship, which requires from the Democratic State of Law not only a unique respect to the legal certainty principle, but also the record of the indignation about the impunity. The absence of an effective reaction of the State, including the State-Judge, the systematic disregard of laws can generate a dangerous sense, it acts as a stimulus factor to new offenses and training, the ordinary citizen, first, a sense of indignation and then ethical indifference or impotence of a state that can not react. It is necessary to consolidate uniformity determinability-security-trilogy. Indeed, it is necessary to reflect on the ethical character to hold legislative changes coming election periods.

Keywords: Law. Impunity. Effectiveness. Brazil.

Entendo que seja preciso distinguir entre a ilusão sobre como os homens deveriam ser e a constatação de como o homem realmente é, elaborando-se soluções políticas que detenham um potencial concreto de funcionamento. Certamente, a virtude não seja um monopólio do povo, enquanto a corrupção econômica e a moral específicas das camadas de elite (populismo). Há uma espécie de mixagem entre qualidades e defeitos em todas as esferas, e daí a importância de facilitar o fluxo social e a alternância no governo das comunidades organizadas.

¹ Doutor e Mestre pela Universidade Federal de Pernambuco. Pós-Doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa. Juiz Federal. Professor Titular da Universidade Católica de Pernambuco. Ex-Procurador Judicial do Município do Recife, Ex-Procurador do Estado de Pernambuco, Ex-Procurador Federal. www.ourem.web44.net. E-mail: ouremcampos@jfpe.jus.br.

Enfatize-se a necessidade de o intérprete não desprezar a norma, principalmente a constitucional, alçando vôos em direção a outras alternativas. Bem ao contrário, pois quanto mais ele conhecer o ordenamento jurídico que aplica, melhor. Afinal, mesmo que, aparentemente, ele só esteja fazendo incidir uma única norma; no seu ato de aplicação, deve haver o compromisso com todo o ordenamento.

Veja-se as diversas concepções do que seja (ou deva ser) a lei, segundo Jorge Miranda (1997, p. 125-126):

As mais significativas concepções sobre o Estado e o Direito projectam-se necessariamente em diversos entendimentos do que seja (ou deva ser) a lei. Recordem-se, assim, nos últimos séculos: - lei, ordenação da razão (S. TOMÁS DE AQUINO, e, de certo modo, ainda SUAREZ); - a lei, vontade do soberano (HOBBS), - a lei, garantia da liberdade civil e da propriedade (LOCKE); - a lei ligada à divisão do poder e ao equilíbrio das instituições (MONTESQUIEU); - a lei, expressão da vontade geral (ROSSEAU); - a lei, vontade racional (KANT); - a lei, instrumento para a utilidade e a felicidade geral (BENTHAM); - a lei, manifestação imediata do poder soberano (AUSTIN); - a lei, instrumento do domínio de classe (MARX, ENGELS); - a lei, escalão de normas imediatamente a seguir à Constituição (KELSEN); - o conceito político de lei (SCHMITT). Mas a problemática da lei insere-se na problemática geral do poder. Com o conteúdo da lei contendem a organização da sociedade e do poder de a governar.” JORGE MIRANDA, acrescenta: “Não é por acaso que LOCKE considera o poder legislativo o poder primordial por ser ele que determina as diferentes formas de governo. Nem é por acaso que, recusando embora a separação de poderes, ROSSEAU admite a distinção entre função legislativa e função executiva, sustentando que aquela é a única soberana. Ou que, pelo contrário, MONTESQUIEU a pretende limitar.

É tal como uma esfera em contato com uma mesa plana. O ponto de encontro entre a esfera e a mesa pode ser um só, mas a mesa suporta todo o peso da esfera.

Note-se, então, uma importante advertência. Concluir, deste modo, não se trata apenas de um valor, mas da fixação de uma providência objetiva.

A segurança, um valor, é instrumentalizada por uma expressão objetiva, que é a legalidade.

Assim, o seu cumprimento passa a poder ser provado dentro de limites mais estritos, dando margem a um menor número de dúvidas.

Daí, ser fundamental que a Constituição não seja vista como uma espécie de “Constituição patricia” (os patrícios eram os aristocratas proprietários de terras na antiga Roma – formavam a camada social dominante), que traria, em seu próprio interior, margens a contra-argumentos que inviabilizam as conquistas das camadas sociais menos favorecidas.

A segurança e a legalidade, que é uma sua expressão objetiva, são, elas próprias, instrumentos da justiça.

Em um Estado Democrático de Direito (art. 1º, da Constituição do Brasil), deve a lei estar a serviço da redução das “desigualdades sociais e econômicas”, não sendo apropriada

esta previsão constitucional confundir-se com uma *forma oca*, onde cabe tudo; especialmente, os privilégios dos grupos ou elites politicamente influentes.

Sem a tentativa de tornar iguais os cidadãos, termina por haver uma relação entre inferiores e superiores, onde os primeiros, simplesmente, sujeitam-se.

A interpretação da lei não deve ser sinônimo de indiferença. A imparcialidade também não. É um comando constitucional a redução das desigualdades sociais (art. 3º, inc. III, da Constituição do Brasil). No Brasil, este é um objetivo fundamental da República (art. 3º, “caput”).

Enfim, a lei deve estar a serviço da segurança, da liberdade, da igualdade. Tudo isto se operando mediante a lei.

A Lei Constitucional fixa limites que o legislador não pode ultrapassar. Em outras palavras, legislar também é aplicar a Constituição.

Na Constituição do Brasil, o princípio da legalidade encontra-se presente de maneira explícita, e também implícita. Às vezes, o silêncio fala tão ou mais alto, considerando as circunstâncias que o envolvem, pois quem cala não consente nem dissente. Isto dependerá das circunstâncias. Um exemplo é a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. É o seu art. 40: “Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo”.

De maneira expressa, é forçoso citar alguns artigos. São eles:

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:

[...]

II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...].

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

São outras tantas as oportunidades em que se faz referência expressa à legalidade, apontando estas apenas como exemplificativas.

De fato, discute-se sobre a adequabilidade da repetição. Alguns podem ver esta técnica repetitiva como algo inútil.

No entanto, é preciso observar o contexto do Brasil, e de sua sociedade, que ainda se mantém ansiosa por preservar direitos que, melancolicamente, não acredita que sejam concretizados.

Demonstração do que digo são as medidas provisórias, onde, mesmo alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal reconhecendo o excesso, o Poder Judiciário pouco fez, na prática, para contê-lo. É o caso, por exemplo, da instituição e da majoração de tributos por esta via, onde não são incomuns as discordâncias individuais de alguns Ministros do mais Alto Tribunal, que, no entanto, dizem ceder ao entendimento do Plenário, como consta no *site* oficial da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) de São Paulo:

Celso de Melo fala do uso excessivo de medidas provisórias pelo Governo. [...] a utilização indiscriminada e as sucessivas reedições de medidas provisórias ‘não podem transformar-se em instrumento de imposição normativa da vontade unipessoal do Presidente da República, exacerbando-se, desse modo, o componente autoritário de que se acham inquestionavelmente impregnados esses atos executivos com força de lei. [...] de 05 de outubro de 88 até o dia 31 passado, o Governo Federal editou e reeditou 4.026 medidas provisórias, média de 366 medidas provisórias por mês. Desse total, o Presidente Fernando Henrique Cardoso foi responsável por 3.223 medidas provisórias, de acordo com o levantamento divulgado pelo Senado. Para o Ministro Celso de Mello, os dados evidenciam que os Presidentes José Sarney, Fernando Collor, Itamar Franco e Fernando Henrique legislaram quase duas vezes mais do que o próprio Congresso Nacional. No seu Despacho, o Ministro defendeu a necessidade do Governo definir as matérias que não podem constituir objeto de disciplinação jurídica por medidas provisórias de maneira que o Presidente diminua a sua intervenção no trabalho do Legislativo. Ele acha que essa intervenção ‘suprime a possibilidade de prévia discussão parlamentar de matérias que devem estar ordinariamente sujeitas ao poder decisório do Congresso Nacional’. [...] Apesar de considerar que a criação e a majoração de tributos são matérias de competência exclusiva do Congresso, o Ministro Celso de Mello não conheceu do recurso extraordinário apresentado pela Transportadora Urano Ltda. contra a União Federal. No seu Despacho, o Ministro observou que a orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do próprio Supremo Tribunal Federal é no sentido de reconhecer a possibilidade jurídico-constitucional do Presidente da República instituir ou majorar tributos mediante a edição de medida provisória.

Além do mais, em um passado recente, fatos pretéritos foram atingidos, por exemplo, com a utilização dos chamados empréstimos compulsórios.

Sobre isto, destacou Paulo de Barros Carvalho a respeito da forma grosseira como o princípio constitucional da irretroatividade das leis vinha sendo descumprido, pelo Poder Público impositivo, na seara dos empréstimos compulsórios.

Eis o Autor (CARVALHO, 1991, p. 99-100)

Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Tranqüilos, na confiança de que tais eventos se encontravam sob o pálio daquele magno princípio, foram surpreendidos por grosseiras exações, que assumiram o nome de empréstimos compulsórios.

1 DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS

A jurisprudência vem lapidando esse instituto, insculpindo-lhe o formato preciso. [...] Sem dúvida é de se o aperfeiçoar (constitucional), contudo, parece-nos que a raiz do mal não está nas leis em si, mas na sua efetiva execução e na consciência de sua obediência. (SZKLAROWSKY, 1991, p. 11).

Com relação às medidas provisórias, a Constituição brasileira, de outubro de 1988, assim dispôs sobre elas em seu texto originário:

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, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo Único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

A Constituição da República Italiana, em seu art. 77, dispõe:

Art. 77. O Governo não pode, sem delegação das Câmaras, promulgar decretos que tenham valor de lei ordinária. Quando, em casos extraordinários de necessidade e de urgência, o Governo adota, sob a sua responsabilidade, medidas provisórias, com força de lei, devendo apresentá-las no mesmo dia para a conversão às Câmaras que, mesmo dissolvidas, são especialmente convocadas a se reunirem no prazo de cinco dias. Os decretos perdem eficácia desde o início, se não forem convertidos em lei no prazo de sessenta dias a partir da sua publicação. As Câmaras podem, todavia, regulamentar com lei as relações jurídicas surgidas com base nos decretos não convertidos.

Diante destas medidas, acirra-se uma forte polêmica, no Brasil, em torno da segurança jurídica, e da sua forma de manifestar-se pela expressão da legalidade; especialmente em matéria tributária.

Como se pode verificar, nos termos do art. 62, a medida provisória tem, entre as suas características básicas, a *urgência*.

Ora, um dos limites constitucionais fixados para o Estado tributar o cidadão, no Brasil, é o da anterioridade (espera pelo ano subsequente – regra geral).

Diz a Constituição sobre a anterioridade, em seu art. 150, inc. III, als. “b” e “c”:

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: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Ocorre que o exercício financeiro, nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Diário Oficial da União de 23 de março de 1964, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), é o ano civil, como diz o seu art. 34: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil. [...]”

Logo, surge a questão da impossibilidade de se compatibilizar a urgência, que é uma característica constitucional da medida provisória, com a exigência, também constitucional, de se esperar o próximo ano para instituir ou aumentar o tributo (anterioridade).

Assim, é voz corrente, na doutrina nacional (Cf. DERZI, 1995, p. 166), a conclusão de que a regra é a de que os tributos não devam ser urgentes; e, portanto, não possam ser viabilizados por medidas provisórias.

Porém, há exceções constitucionais à falta de urgência do tributo.

Mas é preciso reconhecer que, quando a Constituição do Brasil afirma que a lei de diretrizes orçamentárias deve orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária (art. 165, § 2º), deixa claro que, em matéria tributária, há a necessidade de um planejamento tanto do Estado, quanto também das empresas privadas, que não podem (assim como o cidadão comum) ser surpreendidas com abruptas inovações legislativas.

Entre as exceções a que me refiro, uma delas está no próprio art. 150, e diz respeito a quatro impostos. Uma outra encontra-se no art. 149, e diz respeito aos empréstimos compulsórios. E, finalmente, há a figura dos impostos de guerra, ou extraordinários no art. 154, inc. II (observação: todos os dispositivos citados são da Constituição do Brasil).

Veja-se o que eles dizem:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b. Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

[...]

Art. 150. [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I [calamidade], 153, I, II, IV e V . [são os impostos da União Federal sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários]; e 154, II [imposto de guerra]; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

[Art. 154, II são os impostos de guerra] Art. 154. A União poderá instituir: [...] II- na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessando as causas de sua criação).

Procurando dizer tudo isto de maneira direta. A anterioridade tributária sofre exceções constitucionais, entre elas estão os impostos de guerra, os impostos regulatórios externos (importação e exportação), o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e as contribuições dirigidas à seguridade social.

Ocorre que, nos casos dos impostos de guerra, não há impedimento para a medida provisória, dado a significativa relevância e urgência da situação. Não se trata de zona de fronteira.

Quanto aos demais, parece-me desnecessária a utilização da medida provisória, pois basta ver o art. 153, § 1º, da Constituição do Brasil, que faculta ao Poder Executivo a alteração das alíquotas.

Estes artigos referem-se ao imposto sobre a importação, sobre a exportação, sobre a transmissão de bens imóveis, sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários”, que poderá se utilizar dos decretos (art. 84, inc. IV), desde que dentro dos limites (mínimo e máximo) fixados pela lei geral.

Restariam, também, os empréstimos compulsórios, disciplinados no art. 148, da Constituição do Brasil.

Note-se que, aqui, a exigência de lei é expressa. E a lei exigida é a complementar (uma espécie de lei reforçada), que tem quórum qualificado de maioria absoluta, e, sobre o tema “hierarquia da lei complementar”, destaco as palavras de Paulo de Barros Carvalho, onde, socorrendo-se do magistério de Souto Maior Borges, esclarece que estas leis não são necessariamente superiores às leis ordinárias. É a Constituição que indica se a matéria lhe é ou não reservada. Se o for, em face de mandamento constitucional nesta direção, não caberá à lei ordinária invadir-lhe o espaço que lhe é próprio (Cf. BARROS, 1991, p. 135-136).

Com isto, desde a redação originária, havia aqueles que defendiam que, por ter a medida provisória força de lei (art. 62), estaria vedado a ela o campo reservado às leis

complementares, pois as medidas provisórias poderiam, apenas, atuar na seara das leis ordinárias. Atualmente, a vedação de edição de medidas provisórias sobre matéria de lei complementar é expressa no art. 62, § 1º, inc. III (Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001). Observe-se, entretanto, o mesmo art. 62, § 1º, inc. I, al. “d”, quando ressalva das vedações o art. 167, § 3º, que dispõe sobre a abertura de crédito extraordinário para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Além disto, quando a Constituição do Brasil registrou, em seu art. 68, que não deveria ser objeto de delegação ao Executivo as matérias inerentes à lei complementar, estaria, também aí, fixando mais um impedimento para as medidas provisórias.

A base disto estava na argumentação de que, quando a Constituição do Brasil quis falar em lei complementar, ela o fez expressamente.

Logo, como, no art. 62, que trata das medidas provisórias, ela assim não procedeu, a conclusão seria pela impossibilidade de sua utilização em matéria reservada constitucionalmente à lei complementar.

Ocorre que, se assim o fosse em relação à medida provisória, também o deveria ser em relação às demais situações constitucionais, onde o termo *lei* vem desacompanhado da expressão “complementar”.

Mas não é isto o que acontece, pois o próprio art. 5º, inc. II, que consigna o princípio da liberdade, vem grafado da seguinte maneira: “Art. 5º. (...) II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”.

Ora, quer me parecer evidente que, na expressão *lei* ali utilizada, cabia entender lei ordinária, e também lei complementar. Seria um tanto absurdo imaginar o contrário, pois a Constituição estaria permitindo o descumprimento das leis complementares, exatamente aquelas que têm um quórum qualificado, tal como foi visto.

Enfim, com a antipatia não se interpreta, mas apenas se ataca.

Por tudo isto, em minha visão, era possível, em face da redação originária do Diploma Constitucional, a utilização da medida provisória em matéria tributária em alguns casos excepcionais, a saber: a) impostos de guerra; b) empréstimo compulsório para o qual a Constituição do Brasil não veiculou a obediência ao princípio da anterioridade, ou seja, em casos de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência. Lembrando, aqui, de que o art. 148, da Constituição de outubro de 1988, exige lei complementar para a instituição de empréstimo compulsório.

Portanto, foi constituída uma situação bem peculiar pela Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001, porquanto da vedação da edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, inc. III). Assim, não caberia mais a utilização de medida provisória em se tratando de empréstimo compulsório, embora destacada a relevância e a urgência? Creio que ainda caiba por força da ressalva feita pelo art. 62, § 1º, inc. I, al, “d”, que faz remessa ao art. 167, § 3º, dispositivo que regulamenta a abertura de crédito extraordinário para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Sobre a exceção à anterioridade, e como argumento de reforço ao que digo, lembro de um antigo adágio que ensina que, *ao se incluir um, exclui-se o outro*.

Recorde-se do que disse sobre os brocardos jurídicos Carlos Maximiliano (1981, p. 239-240):

Na alvorada do século XI, Burcardo, Bispo de Worms, organizou uma coleção de cânones, que adquiriram grande autoridade, e foram impressos em Colônia, em 1548, e, em Paris, em 1550. Granjeou fama aquele repositório, sob o título de *Decretum Burchardi*. Eram os cânones dispostos em títulos e reduzidos a regras e máximas; na prática, lhes chamavam burcardos, a princípio; dali resultou a corrutela brocardos, que se estendeu, em todo o campo do Direito Civil, aos preceitos gerais e aos aforismos extraídos da jurisprudência e dos escritos dos intérpretes. Os brocardos parecem fadados a passar, com certos condutores de homens, do exagerado prestígio à injusta impopularidade. A sua citação, diurna outrora, vai-se tornando cada vez menos frequente; rareiam, talvez, os entusiastas à medida que surgiam desdenhosos e opositores. Àquelas regras de Direito, muito breves e formuladas quase sempre em latim, os antigos chamavam de axiomas, vocábulo destinado, em Matemática, a designar as proposições evidentes por si mesmas, que dispensam esclarecimentos e demonstrações.[...] Outros mestres julgam eternos os brocardos, por serem a própria razão natural escrita; ao invés de homenagem ao progresso, acham insânia mudá-los ou repeli-los; pois esclarecem, iluminam, guiam: são raios divinos.

Ora, se, em nossa Constituição, incluiu-se, expressamente, o princípio da anterioridade na hipótese normativa do inc. II, é porque não era preciso observá-la no inc. I, do art. 148.

E, ainda, é de destacar que as hipóteses do inc. I dizem respeito à guerra e calamidade, que são situações urgentes e relevantes.

Acaso fosse preciso observar o princípio da anterioridade nestas circunstâncias, quando o empréstimo fosse cobrado, já se haveria perdido a guerra, ou a calamidade já teria feito um enorme estrago.

Sei que este assunto é bastante polêmico, e a qualquer conclusão que se chegue, dificilmente, haverá a unanimidade.

Também por isto, e em face das várias implicações que deste tema poderão decorrer, consagrarei, em um outro espaço, um tratamento mais minudente.

Quanto à utilização da medida provisória, em matéria penal tributária, parece imperioso concordar com Francisco de Assis Toledo, em seus Princípios Básicos de Direito Penal, quando afirma que não pode haver a instituição de crime ou pena (direito penal e processual penal), nem tampouco a agravação das mesmas, por esta via. Além do mais, é imperativo que se evitem os abusos.

São estas as suas palavras em torno do caráter quase ilimitado de criação de novas figuras típicas, e o que isto representaria contra a liberdade em seus diferentes matizes, precipuamente contra a liberdade de locomoção

É o Autor (TOLEDO, 1994, p. 24-25):

A Constituição de 1988, no art. 62, substitui o decreto-lei pela medida provisória, sem tradição no direito brasileiro, e não estabeleceu, de modo expresso, os limites objetivos para a edição desta última, exigindo apenas ‘relevância e urgência, requisitos genéricos e pouco confiáveis. (Ora, a medida provisória, por não ser lei, antes de sua aprovação pelo Congresso, não pode instituir crime ou pena criminal (inciso XXXIX) [...] Sendo assim, não se faz necessária muita acuidade para perceber que a criação de figuras penais e até a simples agravação de penas através de medida provisória poderiam prestar-se para coisas desta natureza: a) extirpação da liberdade de ir e vir, através da prisão em flagrante por crimes recém-criados, por medidas provisórias; b) extirpação da inviolabilidade da residência e do sigilo da correspondência, nas mesmas hipóteses, pondo por terra as garantias dos incisos XI, XII e XV, já que a possibilidade de criação de tipos penais novos é quase ilimitada.

E, continua o ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça, relatando a sua preocupação com o exagero e o abuso na utilização do instituto das medidas provisórias, realçando as atrocidades que, infelizmente, foram cometidas a título de cumprimento de alguns decretos-leis, uma versão antiga e agressiva das “leis do Executivo brasileiro”.

Nas suas exatas palavras (TOLEDO, 1994, p. 24-25):

Aos brasileiros que, nos dias de hoje, assistem atônitos à edição em série dessas medidas provisórias, é bom lembrar de que, por decreto-lei, já tivemos ‘leis’ de segurança nacional, o que poderá sugerir, a qualquer momento, uma tentativa de recaída nessa linha de orientação, desta feita obviamente por ‘medida provisória.

Aliada a estes argumentos, veio a Reforma Constitucional de setembro de 2001 que, no art. 62, § 1º, inc. I, al. “b”, veda a edição de medidas provisórias sobre matéria de direito penal, processual penal e processual civil.

2 DA HIERARQUIA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS E COMPLEMENTARES. ANÁLISE E JURISPRUDÊNCIA

Como uma forma de fixação de segurança, no Brasil, certamente um tema mereceu, e ainda merece, destaque, conforme as implicações jurisprudenciais que relatarei após a explicação do assunto a que me refiro.

Trata-se de saber se a “lei complementar” detém hierarquia sobre a “lei ordinária”. Há aqueles que pensam que sim.

Basicamente, são dois os motivos que apresentam.

I. o quórum de aprovação da lei complementar é superior ao da lei ordinária.

Sobre a lei ordinária, dispõe o art. 47, do Texto Constitucional:

Título IV. DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES. Capítulo I – DO PODER LEGISLATIVO. Seção I- DO CONGRESSO NACIONAL: Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Sobre a lei complementar, dispõe o art. 69, do Texto Constitucional: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”;

II. o dispositivo constitucional que se refere ao processo legislativo traz as leis complementares logo abaixo das Emendas Constitucionais, deixando as leis ordinárias para depois.

É o art. 59, da Constituição do Brasil, que trata das Disposições Gerais do processo legislativo, e tem a seguinte redação:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II- leis complementares; III- leis ordinárias; IV- leis delegadas; V- medidas provisórias; VI- decretos legislativos; VII- resoluções. Parágrafo Único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Pessoalmente, não me perfilho entre aqueles que defendem esta hierarquia, pelo menos com base nestes dois fundamentos. De fato, pragmaticamente, é enganoso pensar que o quórum qualificado seja uma nítida dificuldade de empeco. Por vezes, e sobre um mesmo assunto, pode ser mais difícil aprovar uma lei ordinária do que uma Emenda Constitucional. Exemplifico. Certas matérias estão na vala da competência privativa para a iniciativa de encaminhamento de projetos de lei. Logo, se a autoridade competente não a encaminha, não adianta possuir o quórum parlamentar necessário, simplesmente porque o projeto de lei não será encaminhado.

O motivo para esta tomada de posição é o de que considero que se a Constituição atribui um assunto para a seara da lei ordinária, e, mesmo assim, o legislador dispõe mediante lei complementar, a matéria não deixará, por isto, de estar reservada à lei ordinária.

Logo, atendendo à própria Constituição, esta lei havida, formalmente, como complementar, pode ser, perfeitamente, alterável por lei ordinária.

O cerne da questão, portanto, não é o de se a lei complementar mantém hierarquia sobre a ordinária; mas o de que os espaços fixados constitucionalmente devem ser observados pelo legislador inferior.

Do que até aqui foi dito, retiro duas conclusões: 01) se a Constituição atribui um assunto para a lei ordinária, e o mesmo é tratado por lei complementar, esta deverá ser havida como se lei ordinária fosse, podendo ser modificada pela via ordinária, sem restrição de quórum; 02) se a Constituição atribui um assunto para a lei complementar, e o mesmo é tratado por lei ordinária, esta deverá ser havida como inconstitucional.

Evidentemente que, do ponto de vista estritamente formal, a partir da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 (e de outras que a sucedam e que tenham a mesma natureza), que regulamenta o Parágrafo Único do art. 59, da Constituição do Brasil, de outubro de 1988, havendo surgido a disciplina nacional para a confecção legislativa, as normas elencadas, no art. 59, inclusive as leis complementares e as ordinárias, devem se submeter aos predicamentos fixados.

Não se trata, portanto, de hierarquia quanto ao conteúdo, mas de uma necessidade de uniformização da técnica formal de legislar.

Embora não utilizando os mesmos argumentos, disponibilizo para o leitor, Paulo de Barros Carvalho, que, assim se manifestou, com o apoio de José Souto Maior Borges, sobre o tema da hierarquia da lei complementar, ressaltando que não é a topologia normativa, nem tampouco o mero procedimento que transforma “acordos dilatatórios” práticos em estruturas normativas hierarquizadas.

Eis o filósofo-tributarista Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 134-136):

É excelente instrumento de legislação nacional, alcançando, conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno. Talvez por isso seja freqüente o magistério de que as leis complementares desfrutem de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do art. 59 (CF), vindo logo abaixo das emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o art. 69 (CF). Foi José Souto Maior Borges (Lei Complementar Tributária, Revista dos Tribunais, 1975, p. 54 e s.) quem pôs a descoberto as errôneas dessa tese, baseada, rudimentarmente, na topologia do enunciado legal e no procedimento legislativo preconizado para a edição dessas normas. Com argumentos sólidos, demonstrou que as leis complementares não exibem fisionomia unitária que propicie, em breve juízo, uma

definição de sua superioridade nos escalões do sistema. De seguida, propõe critério recolhido na Teoria Geral do Direito, para discernir as leis complementares em duas espécies: a) aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos; b) as que realizam sua missão constitucional independentemente da edição de outras normas.

E o mesmo autor arremata que é a própria Constituição que define a existência, caso a caso, da hierarquia entre as normas a ela subalternas (CARVALHO, 1991, p. 134-136):

Trazendo essa diretriz para o setor que nos interessa, ganha outro aspecto a questão da hierarquia, tornando legítimo asseverar que, em alguns casos, a lei complementar subordina a lei ordinária, enquanto noutros descabem considerações de supremacia nos níveis do ordenamento, uma vez que tanto as complementares como as ordinárias extratam seu conteúdo diretamente do texto constitucional.

No entanto, diante da Constituição do Brasil, de outubro de 1988, fez questão de frisar a vinculação de todas as normas do sistema à estrutura construtiva da norma prevista no Parágrafo Único, do art. 59, do Texto Constitucional (CARVALHO, 1991, p. 140):

Quanto à hierarquia da lei complementar é que devemos registrar a novidade, pois, assim que forem editados os preceitos a que alude o parágrafo único do art. 59, a lei ordinária e as que lhe forem equiparadas ficarão a ela submetidas, sob o ângulo formal. No que tange ao conteúdo, permanece tudo como antes.

O dispositivo mencionado diz o seguinte: “Art. 59. [...] Parágrafo Único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”.

Esta lei já existe. É a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

Cabe, então, aproveitar esta oportunidade, e apresentar três das mais importantes questões levadas ao Poder Judiciário brasileiro sobre este assunto.

Duas delas suscitam a questão de uma lei ordinária válida, de acordo com a Constituição antecedente, vir a ser recepcionada como lei complementar, de acordo com a nova Constituição, deixando de poder sofrer, por isto, alteração por lei ordinária.

São as questões cogitadas: a discussão sobre o Programa de Integração Social (PIS); a polêmica sobre a quebra do sigilo bancário e a natureza jurídica da lei do Código Tributário Nacional.

Apresentarei Arestos sobre cada um destes temas. O critério de seleção foi o da clareza de exposição do problema. (Observação: como se poderá constatar, ainda está muito em voga, no Judiciário nacional, o entendimento da existência de hierarquia entre a lei complementar e a ordinária).

3. DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Aqui, o Tribunal concluiu no sentido de que a Constituição anterior do Brasil não exigia lei complementar para tratar deste assunto. No entanto, em face do entendimento dominante na época, optou-se por ela. Ocorre que a mesma foi alterada como lei ordinária, suscitando o problema da hierarquia e da pertinência constitucional deste procedimento.

É a Decisão (Arguição de inconstitucionalidade em Apelação de Mandado de Segurança nº 400200, 1989, Rio Grande do Sul, Pleno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. DJ 14.11.90, p. 27126. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, p. 54. Relator para o Acórdão Juiz Paim Falcão. Decisão por maioria) que, até hoje, no início de um novo século, ainda vem servindo de precedente para o deslinde das demandas judiciais remanescentes neste tema:

A edição de lei complementar só é inafastável quando a Constituição expressamente prevê. O Programa de Integração Social foi criado para atender mandamento constitucional, constante do art. 165, inc. V, da Constituição de 1967, redação da Emenda nº 01/69. Ora, tal dispositivo constitucional – art. 165 – exigia, para a implementação dos direitos nele mencionados, a existência de lei, não de lei complementar. A criação do PIS, via lei complementar, a de nº 07/70, deveu-se a entendimento, dominante à época, de sua edição, de que a contribuição para o aludido programa tinha natureza jurídica de tributo. Assim, para que não fosse desatendido o comando do art. 62, § 2º, da Constituição então vigente, editou-se a mesma. Porém, com a vigência da Emenda Constitucional nº 08/77, a contribuição para o PIS deixou de se revestir de tal natureza, como reiteradamente entendeu o Colendo Supremo Tribunal Federal. Nestas condições, a denominada Lei Complementar nº 07/70 perdeu esta hierarquia, devendo-se ter a mesma como lei ordinária. Ora, se passou a ter a hierarquia de lei ordinária, é possível a sua alteração pela via do decreto-lei, técnica de expressão da ordem jurídica então vigente, de igual posição, como seguidamente entendeu a jurisprudência. Inocorrente, desta forma, lesão ao princípio da hierarquia das leis. A expressão ‘finanças pública’, empregada no inc. II, do art. 55, da Constituição revogada, não tem uma conotação restritiva, no sentido de que se refere, exclusivamente, aos recursos monetários administrados pelo Estado em seu próprio interesse. No Estado moderno, a expressão também abarca aquela soma de dinheiro que o Estado administra, por expressa disposição de lei, mas que só mediamente é do seu interesse. O Programa de Integração Social visa assegurar aos trabalhadores a participação no lucro das empresas, que será maior na medida em que for crescente o desenvolvimento econômico nacional. Ora, tal crescimento implementa-se através de planos nacionais de desenvolvimento que, aplicando os recursos obtidos com a contribuição para o PIS, provocará o crescimento deste. Refere-se ele, pois, a um aspecto de macro-economia, afetador do desenvolvimento nacional e, via de consequência, dizendo respeito às finanças públicas, cujo regramento era possível, na ordem constitucional então vigente, por meio de decreto-lei.

4. DO SIGILO BANCÁRIO

Aqui, além de haver uma discussão sobre o princípio do devido processo legal, concluiu-se que uma lei ordinária válida, de acordo com o sistema constitucional anterior, poderá, perfeitamente, vir a ser recepcionada como lei complementar, de acordo com o novo

ordenamento encimado pela nova Constituição; não podendo, daí, vir a sofrer alteração por lei ordinária.

É a Decisão (Remessa de Ofício nº 3105940, 1994, São Paulo. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma. DJ 31.10.95, p. 75041. Relatora Juíza LUCIA FIGUEIREDO. Unânime):

A Lei nº 4.595/64, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a ter força de lei complementar, não podendo ser alterada pela Lei nº 8.021/90, ordinária, e, pois, de hierarquia inferior. No entanto, se assim não for, não basta o início do procedimento fiscal, fazendo-se necessário que se observe o princípio constitucional do devido processo legal. A simples menção da abertura do procedimento fiscal, sem a comprovação de que o contribuinte sequer teria sido cientificado de sua deflagração, importa em exonerar a instituição financeira do dever de fornecer as informações solicitadas pela autoridade fiscal, abrigando-se na proteção do sigilo bancário.

Ocorre que o tema do sigilo bancário, e as polêmicas em torno dele, receberam importante revigoramento com a política brasileira de combate à sonegação de tributos; o que implicaria dizer, acaso haja sucesso nesta iniciativa, que a carga tributária daqueles que atualmente já pagam os seus tributos regularmente pode vir a baixar, pelo singelo motivo de que *se todos pagam*, é possível reduzir a carga tributária individual, sem prejuízo da carga tributária geral, não inviabilizando as necessárias despesas do Estado.

Foi a Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, a revitalizadora das discussões; pois, no ponto de vista dos que por ela propugnam, na verdade não se estaria quebrando sigilo algum; mas apenas repassando dados das instituições financeiras para a Fazenda Pública; e, também ela, deveria guardar o respectivo sigilo.

Assim, haveria apenas uma transferência de sigilo. Dos bancos para a Fazenda. Uma transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal.

5. DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional foi votado como lei ordinária, pois assim se permitia no ordenamento encabeçado pela Constituição de setembro de 1946. Ocorre que foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de janeiro de 1967, não cabendo mais alterá-lo pela via ordinária, mas tão-somente pela complementar.

Esta questão suscitou grande interesse, pois o Código Tributário Nacional é de 25 de outubro de 1966, advindo, logo a seguir, uma nova Constituição.

Se a conclusão não fosse afirmativa pela sua recepção, haveria a necessidade de um novo Código.

A Decisão que vai a seguir não é a que primeiro consagrou o entendimento da recepção, mas esclarece o ocorrido, ao analisar outra importante discussão, que foi a da validade da contribuição sobre os lucros das empresas.

O Acórdão (Arguição de Inconstitucionalidade em Apelação de Mandado de Segurança nº 404947, 1991, Rio Grande do Sul. Pleno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. DJ 16.09.02, p. 28.541), em suma, registra que, mesmo uma lei votada como se ordinária fosse (Código Tributário Nacional), mas recepcionada por um novo sistema constitucional que lhe atribui o jaez de complementar, não pode vir a ser regularmente modificada pela via da legislatura ordinária, simplesmente porque, se assim se fizesse, restaria descumprido o novo comando constitucional:

Reconhecido ser o Código Tributário Nacional lei ordinária, mas com força de lei complementar, configura-se hipótese de inconstitucionalidade, e não de ilegalidade, já que usurpada competência reservada pelo Texto Maior àquele diploma. Precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 89825/Rio Grande do Sul e do Colendo Supremo Tribunal Federal na apreciação do Recurso Extraordinário nº 101084/Paraná. Questão preliminar que, por maioria, é rejeitada. Estabelecendo, o art. 35, da Lei nº 7.713/88, que os lucros das pessoas jurídicas, ainda não distribuídos, sofrerão tributação na fonte pelo imposto de renda, viola o disposto no art. 43, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), posto que cria nova hipótese de fato gerador, diversa das previstas em texto de maior hierarquia. Em assim estabelecendo, o texto – art. 35, da Lei nº 7.713/88 – violentou o princípio da hierarquia das leis, constitucionalmente estabelecido no art. 59, da Lei Maior.

Ainda sobre a importância da lei, destaco o trecho do discurso proferido pelo Ministro Celso de Mello, na solenidade de sua posse como Presidente do Supremo Tribunal Federal, realizada, em Brasília/Distrito Federal, no dia 22 de maio de 1997:

Uma Constituição escrita – e assim tenho enfatizado em diversas decisões proferidas nesta Suprema Corte – não configura mera peça jurídica, nem representa simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. A Constituição reflete um documento político-jurídico da maior importância, sob cujo império protegem-se as liberdades e impede-se a opressão governamental. A Constituição é a lei fundamental do Estado. Nela, repousam os fundamentos da ordem normativa instaurada pela comunidade estatal. A normatividade subordinante que dela emerge atua como pressuposto de validade e de eficácia de todas as decisões emanadas do Poder Público. O estatuto constitucional, na pluralidade dos fins a que se acha vocacionado, reflete o momento culminante da instauração de uma ordem normativa revestida do mais elevado grau de positividade jurídica. (MELLO FILHO, 1997, p. 69-84).

Por tudo o que vem sendo estudado quanto à legalidade, é pertinente a preocupação demonstrada pelo Ministro Celso de Mello, que, na condição de Presidente do Supremo Tribunal Federal, fez registrar a sua indignação a respeito da impunidade dos crimes

transnacionais (um dos caminhos de combate à ação internacional criminosa é a permuta de informações, relativizando o sigilo). Seguindo esta linha de raciocínio, cito duas importantes leis brasileiras:

I. Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, art. 1º:

A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

II. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterando o art. 199, do Código Tributário Nacional: “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

Falando sobre a ausência de efetiva reação estatal ao desrespeito sistemático das leis, raciocina o Ministro, dizendo que o descumprimento das leis reduz a autoridade do direito e leva ao descrédito as instituições.

Ora, se é assim, no plano internacional, com a mesma força e indignação, certamente, o será no plano interno.

São as palavras do Ministro (www.stf.gov.br), veiculadas aos 05 de dezembro de 1998, com o título: Íntegra do pronunciamento do Ministro Celso de Mello aos participantes do X Congresso Interamericano do Ministério Público – Parte 4, indicando que o hábito do descumprimento normativo acarreta a indignação e a indiferença das populações, e leva à derrocada a autoridade do direito, ferindo a própria dignidade de cada um e de todos:

A existência da impunidade dos crimes transnacionais e a recusa de cooperação na repressão internacional a esses gravíssimos delitos constituem sinal visível de que o Estado não está sendo capaz de realizar plenamente uma das funções para as quais foi instituído. A ausência de efetiva reação estatal ao desrespeito sistemático das leis, por parte daqueles que atuam no âmbito de organizações criminosas transnacionais, traduz omissão que frustra a autoridade do Direito, que desprestigia o interesse público, que gera o descrédito das instituições e que compromete o princípio da solidariedade internacional na repressão incondicional aos delitos que ofendem a consciência universal e o sentimento de decência e dignidade dos povos. Por isso mesmo, a impunidade representa preocupante fator de estímulo à delinquência, gerando, no espírito do cidadão honesto, o sentimento de justa indignação contra a indiferença ética do Estado, que se revela incapaz ou destituído de vontade política para punir aqueles que transgridem as leis penais. (MELLO FILHO, 1998).

As palavras são fortes, tal como recomenda a gravidade da situação que se constitui com o desrespeito às leis.

A opção pelo abandono da lei é extremamente perigosa. Imagine-se se outras categorias, como, por exemplo, a dos militares (Forças Armadas), viessem a se filiar ao “direito alternativo”, partindo para a conclusão de desconsiderar o direito legislado.

Tenho comigo que, ao contrário do que alguns possam imaginar, grande parte dos problemas jurídicos, que, atualmente, assolam o Poder Judiciário, inclusive o Supremo Tribunal Federal, não são aqueles provenientes dos leigos, mas os decorrentes daqueles que têm conhecimento jurídico, e deveriam chegar, por si sós, a um consenso.

Esta é a minha insistência: a forma democrática de viabilizar a segurança é a lei, que precisa atender aos limites constitucionais.

Em verdade, há quem acredite que a maior entre as manifestações políticas do Estado é a função de elaborar a lei, pois, tanto a função executiva quanto a judiciária, não seriam mais do que de aplicação legal.

Neste quadrante, é de se concordar com Hans Kelsen (1958, p. 326), que, em sua Teoria Geral do Direito e do Estado, sob o título “Independência dos Juízes”, aponta a similitude entre estas duas funções (executiva / judiciária), atribuindo a razões históricas a existência das diversas denominações.

Enfim, a lei é um instrumento assecuratório de liberdade, e assim foi reconhecida, por exemplo, no art. 4º da Declaração de Direitos de 1789, que diz:

A liberdade consiste no poder de fazer tudo o que não ofende outrem; assim o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei. (FRANÇA, 1789)

Poder-se-ia pensar que esta afirmação – a lei como um instrumento assecuratório de liberdade – apenas teria incidência para o particular, onde o princípio da legalidade termina por ser resumido na frase “pode fazer tudo, desde que a lei não proíba”, e não em relação ao exercício das atividades próprias à Administração Pública, onde a frase seria “só é permitido fazer aquilo que a lei determina”.

Ocorre que, tanto na afirmação de que se pode fazer tudo, desde que a lei não proíba; quanto, também, na afirmação de que só é possível fazer aquilo que a lei determina, encontra-se o mesmo espírito, o mesmo fim.

O objetivo é um só, ou seja, o de evitar imposições sem base legal. Assim, o administrador público e o juiz não devem ser avistados como senhores que podem fazer tudo, porquanto sejam servidores da lei.

E não basta atender à legalidade, desvirtuando-a através de interpretações de conveniência e oportunidade. É preciso conformá-la à moralidade e à finalidade administrativas.

Ou, como diz Hely Lopes Meireles, em seu Direito Administrativo (2014, p. 78-79):

Cumprir simplesmente a lei na frieza do seu texto não é o mesmo que atendê-la na sua letra e no seu espírito. A administração, por isso, deve ser orientada pelos princípios do direito e da moral, para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais.

Foi, neste sentido, que o art. 37, da atual Constituição da República Federativa do Brasil, que trata da Administração Pública, anexou ao princípio da legalidade, princípios como o da moralidade, da impessoalidade, da publicidade e da eficiência.

Isto porque não basta a segurança pela aplicação da lei. É necessário que se busque a interpretação que melhor atenda aos interesses sociais.

São tentativas constantes de se fixar expressões objetivas para a realização dos valores.

Feitos todos estes comentários sobre o princípio da legalidade, especialmente verificado no contexto do Brasil, é necessário continuar demonstrando os critérios permeadores das providências objetivas que demarcam o princípio da segurança jurídica.

Antes disto, no entanto, peço que se observe o quanto é importante a estabilidade legislativa. Por vezes, passa-se anos construindo uma jurisprudência sobre uma matéria polêmica, e, quando a mesma começa a dar sinais de pacificação, vem o legislador e a altera, começando tudo de novo.

Também quanto à jurisprudência, embora não haja direito adquirido à manutenção da mesma - pois até a súmula pode ser revista -, na medida em que revela o direito na prática, proclamando uma interpretação como assente, é de ser alterada, se este for o caso, com cautela.

Entre as 621 (seiscentos e vinte e uma) Súmulas do Supremo Tribunal Federal, aponto uma que foi cancelada e outra que vem sofrendo abrandamentos pelo Superior Tribunal de Justiça, o segundo maior tribunal do país.

A cancelada é a de nº 301. Era a Súmula nº 301: “Por crime de responsabilidade, o procedimento penal contra prefeito municipal fica condicionado ao seu afastamento do cargo por impeachment, ou à cessação do exercício por outro motivo.”

Aquela que vem sendo abrandada pelo Superior Tribunal de Justiça é a de nº 621. É a Súmula nº 621: “Não enseja embargos de terceiro à penhora a promessa de compra e venda não inscrita no registro de imóveis.” Quanto a esta última, o Boletim de Jurisprudência nº

27/92, p. 73, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, caminha no mesmo sentido de aplacamento.

CONCLUSÕES

O Poder Constituinte originário detém supremacia sobre todas as normas que lhe são anteriores e posteriores. As normas anteriores, incompatíveis com o novo Estado que se funda com a nova Constituição, não poderão vir a ser recepcionadas, nem mesmo sob o escudo do direito adquirido.

A estabilidade constitui condição fundamental de eficácia da Constituição. O descumprimento das leis reduz a autoridade do direito e leva ao descrédito as instituições. É, profundamente, importante a estabilidade legislativa. Por vezes, passam-se anos construindo uma jurisprudência sobre uma matéria polêmica, e, quando a mesma começa a dar sinais de pacificação, vem o legislador e a altera, começando tudo de novo.

Toda norma é uma tomada de posição perante fatos, e em função de valores. Em relação àqueles que defendem que a legalidade pode constituir um entrave, devendo ser superada com a utilização dos princípios gerais do direito, que estariam acima do direito positivado, lembro de que, se isto for feito em primeira instância, certamente virá o recurso, e, provavelmente, a decisão será reformada.

Todos os dispositivos constitucionais que instituem garantias buscam, em análise derradeira, assegurar direitos, segurança. A pretensão da segurança está sempre presente, logo, ao se falar em segurança, também se está falando em legalidade, irretroatividade, isonomia, inafastabilidade da jurisdição, devido processo legal e ampla defesa, anterioridade, anualidade etc.

Entendo a segurança como um instrumento de busca da justiça, e daí o seu caráter fundamental. Existe uma relação de complementariedade entre a segurança e a justiça.

Há impossibilidade de se compatibilizar a urgência, que é uma característica constitucional da medida provisória, com a exigência, também constitucional, de se esperar o próximo ano para instituir ou aumentar o tributo (anterioridade). Logo, não cabe a utilização de medidas provisórias nos tributos vinculados à observância do princípio da anterioridade. No Brasil, pela Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001, fixou-se expressamente a vedação de edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, inc. III), e, entre elas, está o empréstimo compulsório (art. 148).

A despeito da doutrina brasileira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou-se no sentido de que o prazo requisitado pelo princípio da anterioridade tributária

deveria considerar o período a partir da primeira edição da Medida Provisória, acaso ela venha a ser convertida em lei.

Quanto ao princípio da irretroatividade, é necessário que não consista apenas em não se aplicar a lei nova ao fato antigo. Ele deve, também, ser entendido no sentido de que não se pode aplicar a nova interpretação da lei antiga a um fato que preceda esta nova interpretação, acaso, naturalmente, venha a implicar em prejuízo para o indivíduo. Isto, em nome da segurança das relações.

O princípio da segurança jurídica precisa ser visto como um instrumento aliado à busca de se fazer justiça. Neste diapasão, concluí pela necessidade de aplicação da lei. Mais do que isto, pois é necessário aplicar a lei de maneira que ela não retroaja de modo a prejudicar o indivíduo. Às vezes, além disto, deve ser dado um prazo especial de espera para que a norma venha a ser aplicada (por exemplo, em matéria tributária). Além do mais, não há segurança sem igualdade, e a igualdade pode ser relativamente objetivada, seguindo critérios que não podem fugir à sindicabilidade administrativa e judicial. Ocorre que o caminho a ser percorrido pela Administração, ou pelo Poder Judiciário, não pode ser ao acaso. É preciso o estabelecimento de normas processuais preexistentes, de maneira a não provocar surpresa ao indivíduo, não deixando espaços abertos para o arbítrio.

Creio que a inflação legislativa, no campo tributário, promove não somente o acirramento da elisão, enquanto um planejamento para pagar menos tributos sem que se pratique infrações, mas apresenta amplas possibilidades para abusos de formas e simulações. É preciso consolidar a jurisprudência, dentro da trilogia “uniformidade”, “determinabilidade” e “segurança”. Para conseguir isto, é necessário estabilidade na legislação.

Em matéria tributária, é preciso refletir sobre o caráter ético de realizar alterações legislativas em períodos próximos às eleições, de ordem que os efeitos da mudança sejam sofridos não pelos atuais titulares do poder, mas por outros, talvez os da oposição.

Para terminar, reflito que de pouco valem as doutrinas, as leis, as Constituições; tudo enfim, se não existirem pessoas que queiram aplicá-las.

É claro que esta é uma tarefa em permanente evolução.

REFERÊNCIAS

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografica, [s.d].

ALTERINI, Atilio Anibal. **La inseguridad juridica**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1993.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de Direito Administrativo**. v. I. Coimbra: Livraria Almedina, 1986.

_____. **Direitos fundamentais dos administrados in Nos Dez Anos da Constituição** (organização de Jorge Miranda). Lisboa: Imprensa Nacional, 1986.

_____. **Direito Administrativo**. v. II. A edição corresponde à revisão das suas lições de 1983/84, levando em conta a publicação do primeiro volume do Curso de Direito Administrativo (Coimbra 1986). Lisboa, 1988.

AMOROS, Narciso. **Derecho Tributario (Explicaciones)**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1963.

ANDREOZZI, Manuel. **Derecho Tributario Argentino**. Buenos Aires: Tipográfica Ed. Argentina, 1951.

ARAGON, Manuel. **La sentencia del Tribunal Constitucional sobre leys relativas al regimen local, anteriores a la Constitución**. Extraído da Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid. v. I de jan/abril de 1991.

BASSAS, J. J. Perulles. **Leciones de Derecho Fiscal**. Barcelona: José Maria Bosch, 1957.

BECKER, Enno. **La elaboración autónoma de los principios del derecho tributário**. In: Estudos del Centro de Investigaciones de Derecho Financiero, 1941.

BELSUNCE, Horácio A Garcia. **La interpretación de la ley tributaria**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1959.

BOBBIO, Norberto. **Principi Generali di Diritto, in Nuovissimo Digesto Italiano**, t. XIII, Turim: UTET, [s.d].

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BREWER, Allan R. **Estado de Derecho y Control Judicial**. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 1987.

BRYCE, James. **Constituciones Flexibles y Constituciones Rigidas**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

BÜHLER, Ottmar. **Princípios de Derecho Internacional Tributário**. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madri: Derecho Financiero, 1968.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Generale del Diritto**. 3. ed., Foro Italiano, 1951.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COING, Helmut. **Fundamentos de Filosofia del Derecho**. Trad. de Juan Manuel Mauri. Espanha: Ariel, 1976.

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito Tributário**. Coimbra: Livraria Almedina, 1996.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. **Ordenamiento tributario español**. Madrid, 1970.

DABIN, Jean. **Teoría general del derecho**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1955.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. **Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário**. *Revista de Direito Tributário*: Segurança Jurídica e Tributação, [S.l.], v. 47, 1995.

ESTÉVEZ PAULÓS, José. **La Constitución y la irretroactividad de las leyes tributarias**, en Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

FERNÁNDEZ, José Luis Palma. **La Seguridad Jurídica ante la abundancia de normas**. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1997, p. 26-27.

FERANDEZ SEGADO, Francisco. **El sistema constitucional español**. Madrid: Dyton, [s. d.].

FREYTES, Roberto. **El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria**, em Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios. Montevideo, 1984.

FOUCAULT, Michel. **Un diálogo sobre el poder y otras conversaciones**. Madrid, 1981.

FRANÇA. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**, de 26 de agosto de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 11 jun. 2014.

GARCIA MARTINEZ, Maria Assuncion. **Nueve años de Jurisprudencia Constitucional**. Extraído da Revista de la Facultad de Derecho de La Universidad Complutense – 1s – Monográfico. Madrid, 1989.

GOMES, Nuno Sá. **As situações jurídicas tributárias**. In: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa, 1969.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. **Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Co. Ed. Ibet e Resenha, 1975.

_____. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**, 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ITÁLIA. **Constituição da República italiana**. Disponível em: <http://www.tudook.com/abi/constituicao_italiana.html>. Acesso em 11 jun. 2014.

JARACH, Dino. **Fundamentos de la retroactividad o la irretroactividad de la norma tributaria**, in Memoria de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, 1984.

_____. **El hecho imponible**. 1. ed., Buenos Aires, 1943.

_____. **La teoria financiera de Benvenuto Griziotti**, ensaio incluído como introdução na obra de Griziotti – Principios de ciencia de las finanzas. Buenos Aires, Edic. Depalma, 1959.

_____. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Cima, 1957.

_____. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires: Cangallo, 1983.

KELSEN, Hans. **Teoria General del Derecho y del Estado**. Tradução Eduardo Garcia Maynez. 2. ed. rev. México: Imprenta Universitaria, 1958.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9. ed. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 40. ed., São Paulo: Saraiva. 2014.

MELLO FILHO, José Celso de. [Discurso do Senhor Ministro Celso de Mello, Presidente]. In: **SOLENIDADE de Posse dos Ministros José Celso de Mello Filho, na Presidência e Carlos Mário da Silva Velloso, na Vice-Presidência do Supremo Tribunal Federal: sessão solene realizada em 22-05-97**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1997. p. 69-84.

_____. [Pronunciamento do Ministro Celso de Mello aos Participantes do X Congresso Interamericano do Ministério Público. Parte 4]. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 05 dez. 1998.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo V – Actividade Constitucional do Estado. Coimbra: LDA, 1997.

_____. **A transição constitucional brasileira e o anteprojecto da Comissão Afonso Arinos**. Lisboa. Extraído da Revista Jurídica da Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, Nova Série, nº 9-10 (jan.- jun 1987).

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Legitimidade e Discrecionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discrecionariedade**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SEÇÃO DE SÃO PAULO. **Celso de Melo fala do uso excessivo de medidas provisórias pelo Governo**. Disponível em:

<http://www2.oabsp.org.br/asp/clipping_jur/ClippingJurDetalheEmail.asp?id_noticias=7225>
. Acesso em: 10 jun. 2014.

OTERO, Paulo Manuel. **O Brasil nas Côrtes Constituintes Portuguesas de 1821- 1822**. Lisboa. Separata da Revista " O Direito" – Ano 120º, 1988.

_____. **Declaração Universal dos Direitos do Homem e Constituição: a inconstitucionalidade de normas constitucionais?** Lisboa. FDL – Separata da Revista " O Direito" – ano 122 nº 3-4, 1990.

_____. **Autorizações Legislativas e Orçamento do Estado**. Lisboa. Separata da Revista "O Direito" , Ano 124º, 1992.

PASCUAL, Cristina García. **Legitimidad Democrática y Poder Judicial**. Valencia, Edicions Alfons el Magnanim, 1997.

PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

PEREZ DE AYALA, José Luiz; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario (I)**. Madrid: EDERSA, 1975.

RUSSO, Pascuale. **Lezioni di Diritto Tributario** – I, Parte Geral. Milano, 1992.

SALAZAR, António de Oliveira. **Da não-retroatividade das leis em matéria tributária**. BFD, ano IX (1925-1926), reimpresso em Estudos de Direito Fiscal. Ministério das Finanças. Lisboa, 1963.

SOUSA, Marcelo Rebelo de. **Lições de Direito Administrativo I**. Lisboa: Pedro Ferreira Editor, 1994-1995.

_____. **Direito Constitucional I** – Introdução à Teoria da Constituição. Braga: Livraria Cruz, 1979.

STARCK, Christian. **El Concepto de ley en la Constitucion Alemana**. Tradutor de Luis Legaz Lacambra. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1979.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Medidas Provisórias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

TESORO, Giorgio. **Principi di diritto tributario**. Bari: Luigi Macri, 1938.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

VECCHIO, Giorgio del. **Los principios generales del derecho**. 3. ed. Barcelona: Bosch, 1971.

WITTHAUS, Rodolfo Ernesto. **Poder Judicial Alemán** (Tribunal Federal de Constitucionalidad. Controlador Normativo. Apelaciones al legislador). Buenos Aires: AD-HOC, 1995.

WOLFE, Christopher. **La Transformacion de la Interpretacion Constitucional**. Tradutores María Gracia Rubio de Casas e Sonsoles Valcárcel. Primera edición. Espanha. Editorial Civitas, 1991.