

### 31. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária

O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acatelaado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acatelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico ("dever ser"), implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de Direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).

Para uma melhor identificação da potencialidade normativa do princípio da segurança jurídica, impende que sejam identificados os seus conteúdos, quais sejam:

- 1 - certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
- 2 - intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
- 3 - estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
- 4 - confiança no tráfico jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
- 5 - devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.

O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequências indesejadas. A compreensão das garantias dos artigos 150, I (legalidade estrita), 150, III, *a* (irretroatividade), *b* (anterioridade de exercício) e *c* (anterioridade nonagesimal mínima), e 195, § 6º (anterioridade nonagesimal das contribuições de seguridade social), da Constituição como realizadoras da certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos permite que se perceba mais adequadamente o alcance de cada uma e o acréscimo de proteção que representam relativamente às garantias gerais da legalidade relativa (art. 5º, II, da CF), do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVIII, da CF).

Podemos vislumbrá-lo como garantidor da intangibilidade das posições jurídicas, por exemplo, no que diz respeito à consideração da formalização de um parcelamento de dívida tributária como ato jurídico perfeito, a vincular o contribuinte e o ente tributante, gerando todos os efeitos previstos nas normas gerais de Direito Tributário, como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e o consequente direito a certidões negativas de débito (art. 206 do CTN). Já no caso das isenções onerosas, cumpridas as condições, surge para o contribuinte direito adquirido ao gozo do benefício pelo prazo previsto em lei, restando impedida a revogação ou modificação da isenção a qualquer tempo quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições (art. 178 do CTN). Nesses casos, inclusive, é aplicável a garantia estampada no art. 5º, XXXVI, da CF.

A garantia de estabilidade das situações jurídicas também se evidencia nos arts. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN ao estabelecerem, contra o Fisco, prazos decadenciais (para a constituição de créditos tributários) e prescricionais (para a exigência compulsória dos créditos). Também há garantia de estabilidade no art. 168 do CTN, em combinação com o art. 3º da LC 118/04, que estabelece prazo decadencial contra o contribuinte, dentro do qual deve exercer seu direito ao ressarcimento de indébito tributário por compensação ou repetição.

A proteção à confiança do contribuinte, por sua vez, fundamenta, por exemplo, o art. 100 do CTN, que estabelece que a observância das normas complementares das leis e dos decretos (atos

normativos, decisões administrativas com eficácia normativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios entre os entes políticos) exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora e inclusive a atualização do valor monetária da base de cálculo do tributo. O art. 146 do CTN, igualmente, resguarda a confiança do contribuinte, mas quanto a mudanças nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa para fins de lançamento. Mesmo a título de proteção à boa-fé, tem-se, ainda, a proteção do contribuinte em casos de circulação de bens importados sem o pagamento dos tributos devidos. Em todos esses casos, assegura-se a confiança no tráfego jurídico.

Note-se, ainda, a ampla gama de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa, através, principalmente, do Decreto 70.235/72 (o chamado processo administrativo fiscal, que assegura direito à impugnação e recursos), como na esfera judicial, destacando-se a amplitude que se reconhece ao mandado de segurança em matéria tributária<sup>67</sup> e os meios específicos para a dedução de direitos em juízo, como a ação anulatória prevista no art. 40 da LEF e as ações consignatórias e de repetição de indébito tributário, disciplinadas, respectivamente, nos arts. 164 e 165 do CTN. Em se tratando de acesso à jurisdição, remédios e garantias processuais, impende considerar, ainda, que têm plena aplicação, também em matéria tributária, dentre outros, os incisos XXXV, LIV, LV, LVI, LXIX e LXX do art. 5º da Constituição. Evidencia-se, assim, a segurança jurídica enquanto devido processo legal e, mais particularmente, enquanto acesso à jurisdição.

### 32. Princípio da igualdade em matéria tributária

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo

<sup>67</sup> Vide, por exemplo: MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998; ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1998.

estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.

A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, em si mesma, nada revela quanto à validade da norma. Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação.<sup>68</sup>

A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, **veda a discriminação arbitrária**.

Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado:

- a) razões de capacidade contributiva;
- b) razões extrafiscais.

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal com suporte expreso no art. 145, § 1º, da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, **terão de encontrar expreso amparo constitucional**.

A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra (art. 195, § 9º, da CF) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a CIDE-combustíveis

<sup>68</sup> "(...) afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em 'tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais' é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos 'iguais' para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à idéia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia." (FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *RDDT* 116/119, mai/05)