

RECEBIDO EM: 13/06/2021

APROVADO EM: 22/10/2021

A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PRINCÍPIO GARANTIDOR DE CERTEZA, ESTABILIDADE E PREVISIBILIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*THE PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY AS INSTRUMENT
TO GUARANTEE THE CERTAINTY, STABILITY AND
PREDICTABILITY OF TAX LAW*

Renata Elisandra de Araujo

*Mestre em Direito Tributário e Internacional pela Universidade Federal de Santa
Catarina –UFSC. Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília-
UNB. Procuradora Federal.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Segurança jurídica; 2 O princípio da segurança jurídica no direito constitucional; 3 O princípio da segurança jurídica no âmbito do direito tributário; 4 A interligação entre a segurança jurídica e os demais princípios do direito tributário; 4.1 Princípio da legalidade; 4.2 Princípio da irretroatividade; 4.3 Princípio da anterioridade da lei tributária; 4.4 Princípio da isonomia ou igualdade tributária; 4.5 Princípio da vedação de tributo

confiscatório; 4.6 Princípio da proteção da confiança e da boa-fé; Conclusão; Referências.

RESUMO: Tema em destaque atualmente na doutrina e na jurisprudência, a segurança jurídica é abordada no presente estudo como princípio, um valor inerente ao Estado Democrático de Direito, que confere certeza, estabilidade sistêmica ao ordenamento jurídico. Como princípio constitucional tributário, a segurança jurídica é um importante instrumento de preservação da confiança depositada por contribuintes e instituições na previsibilidade e na estabilidade do direito e das relações jurídicas. A conexão entre a segurança jurídica e os demais princípios tributários é a garantia de que os atos e os negócios tributáveis praticados com fundamento na legislação e na jurisprudência consolidada não serão prejudicados por modificações repentinas e abruptas do direito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da Segurança Jurídica. Princípio Constitucional Tributário. Certeza. Estabilidade. Previsibilidade. Direito Tributário.

ABSTRACT: Theme currently highlighted in doctrine and jurisprudence, legal certainty is presented in this study as a principle, a value inherent to the Democratic rule of law, which confers certainty, systemic stability to the legal system. As an constitutional tax principle, legal certainty is an important instrument for preserving the trust deposited by taxpayers and institutions in the predictability and stability of law and legal relations. The connection between legal certainty and the others tax principles is the guarantee that the taxable acts and business practiced based on consolidated legislation and jurisprudence will not be harmed by sudden and abrupt changes in tax law.

KEYWORDS: Principle of Legal Certainty. Constitutional Tax Principle. Certainty. Stability. Predictability. Tax Law.

INTRODUÇÃO

A vida em sociedade pressupõe que as pessoas, tanto físicas quanto jurídicas, adotem o planejamento em diversas searas, como financeira, patrimonial e tributária. Esse planejamento deve ser feito com respaldo na legislação vigente à época dos fatos e dos negócios jurídicos realizados, contanto que não serão afetados por mudanças abruptas ocorridas posteriormente na legislação ou na interpretação da aplicação do direito pelos poderes da federação.

Dentro desse contexto, o presente artigo objetiva enquadrar o tema segurança jurídica como princípio constitucional tributário, regente das relações jurídicas tributárias e garantidor da estabilidade e da previsibilidade do ordenamento jurídico.

Para atingir esse desiderato, o primeiro passo será apresentar a segurança jurídica como valor inerente ao Estado Democrático de Direito, aliado à justiça e à certeza do direito, sem a pretensão de esgotar o tema. Isso porque o foco do esforço de pesquisa consiste na comprovação da interdependência e da conexão entre o princípio da segurança jurídica e os princípios tributários da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e da proteção da confiança e boa-fé, além de exaltar a existência de um propósito comum de preservação de importantes aspectos como certeza, previsibilidade e estabilidade do direito tributário.

Para corroborar a importância e a relevância do tema, o estudo adota a pesquisa bibliográfica como referencial de base, o que lhe permitirá contextualizar entendimentos doutrinários e compulsar decisões já proferidas na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal (STF), acerca da aplicabilidade do princípio da segurança jurídica no campo do direito tributário.

1. SEGURANÇA JURÍDICA

A partir das últimas décadas do século XX, doutrinadores e operadores do direito dedicaram-se ao estudo do tema segurança jurídica e sua aplicabilidade, em virtude da instabilidade das instituições e das relações econômicas e sociais. Tal fato se deve à necessidade de proteger as expectativas dos cidadãos na estabilidade do direito em face do expressivo aumento do número de leis, atos normativos e administrativos, contraditórios, incompreensíveis e modificadores do direito vigente de forma

abrupta e não esperada, causando incerteza, instabilidade e insegurança na interpretação e na aplicação do direito.

A doutrina, com efeito, analisa a segurança jurídica por diversas perspectivas e critérios, considerando-a em diferentes vieses: como valor do ordenamento jurídico, como princípio, como norma, como norma-princípio, como garantia e como qualidade do ordenamento jurídico.

O filósofo alemão Gustav Radbruch (1979, p. 161) considerou a segurança jurídica como um dos três elementos que determinam a validade do direito, junto com a justiça. A seu ver, a segurança tem o condão de preservar a certeza do direito e a paz social, mas dependerá da positividade do direito, por ser esta a essência da certeza do próprio direito.

Canotilho (2003, p. 17-18) associa a segurança jurídica à ideia de Estado Democrático de Direito, em razão de sua missão constitucional de impor limites aos atos dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Cavalcanti Filho (1964, p. 17-18), um dos primeiros juristas brasileiros a estudar o tema no campo da teoria geral do direito, associou a segurança jurídica ao direito e à justiça, como instituições que não só se complementam, mas se fundamentam e se interligam de forma dinâmica e interdependente. O autor conferiu à segurança jurídica um conceito funcional que reflete os valores e os ideais da sociedade, sempre baseado nas normas concretas. Assim, a segurança está interligada à justiça e à certeza do direito positivo contra as alterações inesperadas do próprio direito positivo.

A segurança jurídica pode apresentar-se de três maneiras distintas: a) ao pressupor a certeza do direito; b) ao confundir-se com a certeza do direito; e c) ao garantir segurança contra as alterações do próprio direito positivo.

Souza (1996, p. 81) classifica a segurança jurídica como princípio, valor e direito fundamental e sustenta que são aspectos diferentes da mesma realidade.

Nunes (2010, p. 166) concorda que a segurança jurídica é fundamento do direito e objetivo a ser perseguido como forma de realização do próprio direito; ao mesmo tempo, confere estabilidade ao ordenamento, protegendo-o de modificações inesperadas.

Com fulcro nos direitos fundamentais e sob o enfoque subjetivo, a segurança jurídica é vista como instrumento de proteção da dignidade humana contra o retrocesso de seus direitos e garantias (PIOVESAN; IKAWA, 2009, p. 83).

Analisada pela perspectiva de garantia processual dos direitos fundamentais, a segurança jurídica corresponde ao direito à estabilidade das relações jurídicas, à previsibilidade, à certeza e à eficácia do ordenamento jurídico, além de determinar a observância do direito intertemporal e das normas relativas a decadência e prescrição por parte dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (ROCHA, 2005, p. 165-191).

A possibilidade de conferir diversos sentidos e significados à segurança jurídica também advém do elevado grau de abstração da expressão, fato que permite a sua análise como fundamento do Estado Democrático de Direito ou como instrumento necessário a credibilidade, solidez e eficácia jurídico-social (FERRARI, 2004, p. 214-215).

A multiplicidade de significados da expressão segurança jurídica e a possibilidade de sua apropriação pelos diversos ramos do direito dificultam a determinação do seu conteúdo e podem gerar uma zona de incerteza, quando não se sabe se há ou não respeito à segurança jurídica, sujeitando a solução do imbróglio às peculiaridades do caso concreto.

Por esse motivo, a segurança jurídica não poder ser analisada apenas com fundamento no texto formal da lei (NASCIMENTO, 2007, p. 1) na medida em que sua eficácia e efetividade dependem da aferição da certeza da cognoscibilidade, da previsibilidade do direito e das peculiaridades do caso concreto.

Em suma, o olhar sistêmico do ordenamento jurídico com foco nos aspectos objetivo e subjetivo revela que a segurança jurídica é um valor, um princípio garantidor da justiça, da certeza, da previsibilidade e da estabilidade do direito; a sua missão é proteger as justas expectativas dos indivíduos em face das modificações inesperadas do direito.

2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO CONSTITUCIONAL

Na seara do direito constitucional, a segurança jurídica foi incorporada de forma implícita pela Constituição Federal de 1988, em

seu preâmbulo e no caput do art. 5º, como princípio protetor de direitos e garantias fundamentais, individuais ou sociais.

Também de forma implícita, a Constituição Federal confere segurança jurídica a todos, ao proibir, no inciso XXXVI do artigo 5º, a edição de leis e de atos estatais que prejudiquem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O princípio em comento também fundamentou constitucionalmente a introdução de súmulas vinculantes no ordenamento jurídico pátrio, por meio do artigo 103-A, §1º, com o objetivo de encerrar as controvérsias atuais entre órgãos judiciais ou entre estes e a Administração Pública, ensejadoras de grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica (SANTOS, 2021, p. 107).

A segurança jurídica corresponde a um conjunto de cinco ideias e conteúdos decorrentes da evolução doutrinária e jurisprudencial, que incluem: a) poderes e instituições consolidados e sujeitos ao princípio da legalidade; b) confiança nos atos dos poderes públicos, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; c) estabilidade e durabilidade das normas e anterioridade das leis em relação aos fatos; d) previsibilidade dos comportamentos; e) igualdade na lei e perante a lei, com soluções similares para situações idênticas (BARROSO, 2005, p. 139-140).

Não obstante a segurança jurídica não ser apresentada como princípio constitucional expresso, tal fato não diminui sua eficácia e imperatividade em relação aos demais princípios constitucionais expressos (PAULSEN, 2006, p. 32). Isso porque, assim como os demais princípios constitucionais, a segurança jurídica é fundamental para a validade do direito positivo e da própria ordem constitucional em vigor, tanto em sentido amplo de garantia, de proteção dos direitos subjetivos e sociais, como em sentido estrito, de garantia da estabilidade e de certeza dos negócios jurídicos (AFONSO DA SILVA, 2005, p. 17).

Justamente por corresponder à ideia de direito e à própria razão da Constituição, a segurança jurídica torna-se um norte para edição e aplicação de todos os demais atos normativos, impedindo a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais que possam frustrar a confiança que os indivíduos depositam no poder público e no ordenamento jurídico (CARRAZZA, 2015, p. 481-482).

Conscientes das normas jurídicas aplicáveis, os jurisdicionados podem planejar suas ações futuras com confiança, sem temer qualquer penalização.

Em outros termos, todas as demais normas jurídicas, notadamente as que dão efetividade aos direitos e às garantias fundamentais, devem afiançar a segurança de todos, permitindo-lhes que planejem as consequências jurídicas das relações e dos negócios jurídicos firmados.

Em suma, a constitucionalização da segurança jurídica objetiva proteger e preservar as justas expectativas das pessoas e impedir ou reduzir a adoção de medidas legislativas, administrativas e judiciais capazes de frustrar a confiança que elas depositam no poder público (ARAÚJO, 2018, p. 39).

3. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A segurança jurídica é um princípio constitucional tributário, limitador do poder de tributar, ainda que não esteja previsto expressamente na Constituição Federal.

Como princípio constitucional tributário limitador do poder de tributar, a segurança jurídica é mais um instrumento de garantia conferida aos contribuintes em face da criação de tributo ou interpretação e aplicação de regras tributárias em desconformidade com as normas do sistema constitucional tributário (TORRES, 2011, p. 19).

Em consonância com essa assertiva, é oportuna a seguinte definição de segurança jurídica tributária formulada por Torres (2011, p. 186-187):

Define-se o princípio da segurança jurídica tributária, como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade dos direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental.

Carvalho (2013, p. 50) classifica a segurança jurídica como princípio constitucional tributário, ao lado dos postulados da legalidade, da anterioridade, da igualdade e da irretroatividade, responsáveis pelo bom funcionamento da ordem jurídica.

Nessa perspectiva, a segurança jurídica coordena o fluxo de interações inter-humanas, mantendo a previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação das condutas.

Ademais, a segurança jurídica possui caráter bivalente, que produz efeitos em relação ao passado e ao futuro, conferindo: (i) tranquilidade aos indivíduos na medida em que permite o planejamento de suas ações futuras, em conformidade com as normas jurídicas atuais; (ii) proteção quanto a atos do passado de modo a garantir a certeza do tratamento normativo dos fatos consumados, dos direitos adquiridos e da coisa julgada (CARVALHO, 2016, p. 166).

A ideia de segurança jurídica como atributo do ordenamento jurídico norteador das normas jurídicas positivas e das condutas humanas também é defendida por Borges (2002, p. 1-2). Segundo o tributarista, a segurança jurídica possui estreita ligação com o princípio da justiça tributária e com demais princípios e garantias constitucionais tributários traduzidos pelos princípios da irretroatividade tributária, da proteção ao ato jurídico perfeito, do direito adquirido, da coisa julgada, do princípio da legalidade, do princípio da isonomia e do princípio do não confisco.

A segurança jurídica também guarda todas as características dos valores jurídicos, a saber: generalidade, abstração, popularidade. Adicionalmente a todos os valores jurídicos, esse princípio é aberto, bipolar e flexível, em favor da segurança social e dos direitos difusos, em detrimento da conotação fechada e formal que havia no Estado de Direito de outrora (TORRES, 2005, p. 176-180). Bem por isso, a segurança jurídica não pode ser extraída a partir do texto formal da lei, da leitura fria das suas disposições, uma vez que depende de outros elementos do caso concreto, como certeza, cognoscibilidade e previsibilidade do direito tributário.

Na lição de Ávila (2016, p. 300-301), a segurança jurídica tributária, composta pelos elementos cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, impõe aos poderes públicos a obrigação de proteger a confiança depositada pelos contribuintes na estabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico e, sobretudo, no respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada. A proteção dos contribuintes, ainda segundo o autor, materializa-se com a efetividade dos direitos e garantias fundamentais e das limitações ao poder de tributar, que, conjuntamente, assumem conotação protetiva dos direitos fundamentais, reforçada no âmbito do direito tributário pelos preceitos legalidade, irretroatividade e anterioridade.

O conceito normativo de segurança jurídica tributária é atribuído por Ávila (2016, p. 300-301) nos seguintes termos:

O conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção dos comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro..

Por fim, em sua conexão com o princípio da proteção da confiança, a segurança jurídica preserva o sentimento de confiança que os contribuintes depositam no Estado, assegurando-lhes que eventuais controvérsias e conflitos entre os princípios sopesados serão resolvidos pelo método ou técnica de ponderação dos princípios, com prevalência do princípio preponderante no caso concreto.

4. A INTERLIGAÇÃO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA E OS DEMAIS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, disciplinado no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), reforça a necessidade de lei em sentido estrito para criação ou aumento de tributo.

A lei instituidora do tributo deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, como fato gerador da obrigação tributária, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo e sua modificação, não se admitindo a delegação de tais atribuições ao Poder Executivo.

Ainda, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições depende de lei específica, federal, estadual, distrital ou municipal. Esse dispositivo visa impedir que certas isenções sejam aprovadas no bojo de leis variadas, que tratam simultaneamente sobre assuntos e questões de matérias diferentes. Bom exemplo nesse sentido seria a criação de lei que tratasse simultaneamente de educação,

saúde e finanças, sem estudos, discussões e debates exaustivos e sem a participação dos setores da sociedade que foram afetados pela medida legal.

Também dependem de publicação de lei cominações de penalidades tributárias e hipóteses de suspensão da exigibilidade ou extinção do crédito tributário e de isenção de anistia de tributo.

Além disso, somente o ente da federação constitucionalmente competente pode, por lei própria, instituir e regular tributo, conforme as normas de repartição de competência contidas nos artigos 145 a 156 e 195 da Constituição Federal.

Saliente-se que eventual vácuo de legislação não pode ser suprido com a edição de normas gerais, leis complementares da União, nem por legislação de qualquer outro ente da federação.

A determinação constitucional de reserva absoluta de lei formal para criação ou aumento de tributo é classificada como legalidade absoluta ou tipicidade fechada.

Pelo princípio da reserva absoluta, certas matérias só podem ser veiculadas por lei em sentido formal, elaborada pelo Poder Legislativo, proibindo que sejam objeto de normas infralegais (SCAFF, 2005, p. 379).

Em direito tributário, o princípio da legalidade demanda ainda a existência de mecanismos revisores da legalidade da tributação nas esferas administrativa e judicial.

Assim, o contribuinte tem duas ordens de garantias em relação ao Fisco, uma de caráter material e outra de caráter formal. A garantia material assegura ao contribuinte o direito de somente pagar tributo que tenha sido criado por meio de lei ordinária, elaborada por entidade política competente. A garantia formal confere ao contribuinte o direito de acionar o Poder Judiciário, caso haja descumprimento da lei pelo Fisco na atividade de cobrança tributária.

A garantia formal também confere ao contribuinte o direito de acionar o Poder Judiciário para que verifique se o Fisco está cumprindo a lei na atividade de cobrança tributária. A atividade judicial também deve ser exercida em observância aos princípios da legalidade estrita e da proteção da confiança (CARRAZZA, 2015, p. 283-285).

Por todas essas exigências constitucionais e legais concernentes à criação e à majoração dos tributos e à limitação do poder de tributar, o princípio da legalidade contribui para a concretização da segurança jurídica.

4.2. Princípio da Irretroatividade

No âmbito tributário, a irretroatividade prevista no artigo 150, inciso III, “a”, da mesma ordem constitucional, proíbe todos os entes tributantes de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei.

Pelo princípio da irretroatividade da lei, o Poder Legislativo não pode criar regra para tributar fato passado ou para majorar tributo com relação a fatos anteriores à publicação da lei.

Portanto, a lei que cria ou aumenta tributo existente apenas se aplica a fatos futuros, posteriores à sua entrada em vigor. A lei tributária jamais pode eleger fatos do passado como suporte fático para incidência de tributo antes inexistente. A pretexto de interpretar a lei anterior, a lei tributária também não poderá voltar-se para o passado com o objetivo de explicitar a criação ou aumento do tributo (AMARO, 2006, p. 119).

Ademais, o princípio da irretroatividade exige que a lei referente a tributos de fatos geradores periódicos, como é o caso do Imposto de Renda, seja anterior a todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo.

Os poderes Executivo e Judiciário igualmente estão sujeitos ao princípio da irretroatividade na medida em que não podem aplicar lei nova mais gravosa sobre fato gerador pretérito (TORRES, 2005, p. 514).

A irretroatividade dos atos judiciais e administrativos foi expressamente vedada no artigo 146 do CTN, que submete a mudança de interpretação dos critérios jurídicos aos fatos geradores posteriores à modificação.

A submissão do Poder Judiciário ao princípio da irretroatividade tributária o impede de aplicar nova jurisprudência mais gravosa ao contribuinte em relação a fatos pretéritos, uma vez que no momento da ocorrência do fato gerador existia uma expectativa e um sentimento de confiança em relação à aplicabilidade da jurisprudência consolidada, os quais respaldaram os negócios jurídicos pretéritos do contribuinte (NOVOA, 2000, p. 207).

Em respeito ao princípio da irretroatividade o Poder Judiciário não pode aplicar nova jurisprudência que tenha alterado substancialmente jurisprudência consolidada, em prejuízo dos contribuintes que praticaram seus atos e seus negócios jurídicos com base na jurisprudência revogada. Isso porque, no entendimento de Barroso (2006 p. 261), a alteração de jurisprudência consolidada corresponde à criação de direito e, portanto, não pode retroagir, sob pena de abalar a estabilidade e a previsibilidade do ordenamento jurídico.

Nos casos de modificação de jurisprudência compete ao Tribunal a verificação sobre a retroatividade de efeitos tributários relativos a condutas realizadas com base na norma jurisprudencial anterior e, se for o caso, deverá modular os efeitos da decisão para que não alcancem fatos passados (SCHOUERI; SANTOS, 2013, p. 126).

Evidentemente, não se trata de censurar as mudanças dos entendimentos jurisprudenciais consolidados. A jurisprudência deve sempre evoluir para acompanhar as mudanças sociais, econômicas, políticas e culturais novas, em busca da justa decisão a casos concretos e similares.

Todavia, a modificação substancial da jurisprudência sedimentada não deve produzir efeitos pretéritos prejudiciais aos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesses casos, a nova jurisprudência deve ser dotada apenas de eficácia futura (CARRAZZA, 2015, p. 406).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Derzi (2009, p. 586-588) sustenta que a jurisprudência modificativa da jurisprudência consolidada é uma nova norma judicial, a qual, assim como lei nova, deve respeitar os princípios da irretroatividade, da segurança jurídica e da proteção da confiança.

No âmbito do Poder Judiciário, o STF, em atendimento aos princípios da irretroatividade e da segurança jurídica, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 592396/SP, firmou sua jurisprudência sobre a inconstitucionalidade de aplicação retroativa de lei que majorou alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base, declarando, portanto, a inconstitucionalidade do artigo 1º, inciso I, da Lei n. 7988/1989 (BRASIL, STF, RE 592396, j. 3.12.2015).

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663/RS, o STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei n. 11.743/2002

do Estado do Rio Grande do Sul, por ter concedido benefício fiscal de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), em desarmonia com a Constituição Federal; entretanto, restringiu os efeitos retroativos da decisão de inconstitucionalidade para que fossem aplicados a partir da data do julgamento (efeitos *ex nunc*), em respeito à segurança jurídica dos contribuintes contemplados pela norma inconstitucional (BRASIL, STF, ADI 2663, j. 8.03.2017).

O princípio da irretroatividade tributária, como se pode constatar, garante a segurança jurídica no âmbito do direito tributário justamente por impedir que leis, atos normativos do Poder Executivo e decisões judiciais produzam efeitos em relação a fatos geradores pretéritos.

4.3. Princípio da Anterioridade da Lei Tributária

O princípio da anterioridade da lei tributária está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, cujo texto veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A intenção do legislador é impedir que os contribuintes se deparem com regras tributárias novas no mesmo exercício financeiro em que ocorrerem os fatos geradores, preservando, assim, a segurança jurídica.

A vedação constitucional se dirige à Administração Pública e ao Poder Judiciário, que ficam impedidos de aplicar leis novas a fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro. O Legislativo, por sua vez, fica impedido de editar lei referente a fatos tributários ocorridos no mesmo exercício financeiro.

A lei que institui ou aumenta o tributo tem, portanto, sua vigência postergada para o ano seguinte da sua aplicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito (CARVALHO, 2016, p. 174).

Além disso, a nova lei tributária deve ser anterior ao exercício financeiro em que deva ser cobrado o tributo, com antecedência mínima de noventa dias entre a data da publicação.

O propósito do princípio da anterioridade é evitar cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

Segundo ensinamento de Carrazza (2015, p. 223), a anterioridade confere aos contribuintes a previsibilidade das alterações tributárias para o próximo exercício financeiro e, portanto, condições objetivas de programação para o fiel cumprimento das novas exigências fiscais.

Em suma, o princípio da anterioridade, corolário da segurança jurídica, visa evitar que o contribuinte seja surpreendido com o aumento inesperado de tributos no curso do mesmo exercício financeiro em que ocorreram os fatos geradores, em prejuízo ao planejamento das suas atividades econômicas.

4.4. Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

No direito tributário, o princípio da isonomia ou da igualdade tributária, descrito no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, é instrumento representativo de garantia da justa tributação.

O princípio constitucional da isonomia impõe ao Legislativo a obrigação de criar leis que assegurem tratamento jurídico idêntico àqueles que se encontrem em situações equivalentes. Somente uma lei tributária com igual validade para todos que se encontrem na mesma categoria e que tenham sido identificados por critério idêntico pode conferir segurança jurídica (CARRAZZA, 2015, p. 497).

A lei tributária até pode discriminar situações e conferir tratamentos diferenciados de acordo com a classe do contribuinte, desde que haja correlação entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluam na categoria diferenciada. O que não se admite é a adoção de critérios subjetivos ou de fato tido pela Constituição como insuscetível de aceitar distinções.

Uckmar (1999, p. 67) ensina que há dois sentidos de isonomia no direito tributário: um sentido jurídico e o outro, econômico. No sentido jurídico, a isonomia é analisada como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, para que os contribuintes que se encontrem em situações similares sejam submetidos ao mesmo regime tributário. No sentido econômico, a isonomia é vista como obrigação de contribuir com os encargos tributários em igual medida, de acordo com a capacidade econômica individual. Essa isonomia é relativa na medida em que considera a capacidade econômica do contribuinte na condição de integrante de uma classe de contribuintes em situação econômica semelhante.

Portanto, o princípio da isonomia confere aos contribuintes a segurança jurídica de que serão tributados nos mesmos limites de outros contribuintes com idêntica capacidade tributária.

4.5. Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório

A vedação de tributo confiscatório é princípio previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal e visa impedir a entidade fiscal de instituir tributos com caráter expropriatório.

A lei regulamentadora do tributo não pode ser excessivamente onerosa a ponto de acarretar perda do patrimônio e/ou gerar os mesmos efeitos que o confisco geraria.

Pelo fato de não ser sanção de ato ilícito, o tributo não pode ensejar a perda da propriedade ou gerar efeitos confiscatórios, ou seja, não pode acarretar consequências gravosas, como sanções penais (BALEEIRO, 2010, p. 910- 911).

O princípio da vedação de tributo confiscatório tem como objetivo a preservação da capacidade econômica dos contribuintes em face do poder de tributar do Estado.

A vedação de tributo confiscatório, embora se assemelhe ao princípio da capacidade contributiva, com ele não se confunde, em razão do seu sentido absoluto de resguardar o direito de propriedade, em sentido amplo, sem, contudo, assegurar a igualdade.

Enfim, o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto. A avaliação é feita de forma definitiva pelo Poder Judiciário, que tem a competência para definir se o tributo em litígio é ou não confiscatório (MACHADO, 2017, p. 42).

Com efeito, o escopo de proteção da propriedade dos contribuintes em face de arbitrariedades na tributação faz da vedação de tributo confiscatório um princípio conexo ao importante postulado da segurança jurídica na tributação.

4.6. Princípio da Proteção da Confiança e da Boa-Fé

Imbuído da missão de resguardar a confiança depositada pelos contribuintes na estabilidade e na previsibilidade do ordenamento jurídico,

o princípio da proteção da confiança e da boa-fé evita que atos tributários realizados no passado com base em legislação e jurisprudência então vigentes sejam penalizados por mudanças repentinas contrárias aos seus interesses.

Com fulcro no princípio da proteção da confiança e da boa-fé, o Fisco não pode prejudicar os contribuintes por motivos relacionados a atraso na tomada de decisão da Administração Pública ou decorrentes da revisão de ato normativo ou prática administrativa adotado por um longo período (CARRAZZA, 2015, p. 506). Em outras palavras, o princípio impede a mudança repentina de critérios modificadores de práticas e rotinas consolidadas, que sejam prejudiciais a atividades de planejamento tributário pretéritas.

De acordo com Baleeiro (2010, p. 1313), o princípio protege a confiança objetiva dos contribuintes em relação a normas tributárias incentivadoras que venham a ser modificadas e/ou suprimidas.

Como não poderia ser diferente, o princípio da proteção da confiança também vincula o Poder Judiciário, impedindo que a modificação de jurisprudência consolidada seja feita em prejuízo dos atos praticados pelos contribuintes com respaldo na jurisprudência revogada.

Derzi (2009, p. 322) também aborda a proteção da confiança como princípio protetor do contribuinte de boa-fé, essencial para a estabilidade e a previsibilidade do direito, considerando-o, além disso, um fator de justiça prospectiva e princípio limitador do poder de tributar.

Confiantes então na previsibilidade das leis, dos atos administrativos e das decisões judiciais, os contribuintes planejam suas atividades e seus negócios financeiros, acreditando que não serão surpreendidos por arbitrariedades (CARRAZZA, 2015, p. 484).

A confiança protegida pelo princípio é a confiança objetiva que os contribuintes depositam no ordenamento jurídico e na previsibilidade das normas e dos atos tributários do Estado para a realização do planejamento de suas atividades e negócios econômico-financeiros.

A mencionada confiança objetiva pode ser provada por meio de repercussões jurídicas dos atos e negócios praticados, por meio de uma comparação entre o estado prévio de confiança do contribuinte e a atuação

do Estado incompatível com o “estado de confiança” (TORRES, 2011, p. 215-216).

A proteção da confiança como princípio só será invocada pelo contribuinte de boa-fé que conduz suas atividades econômicas por meio de condutas lícitas e pautadas na boa-fé objetiva e, ainda assim, seja surpreendido com uma modificação material substancial imprevista. Ao contribuinte, vale lembrar, caberá comprovar a veracidade dos fatos alegados e a quebra do “estado de confiança” pelo Ente Fiscal.

A interdependência entre os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica decorre dos objetivos que lhes são comuns, como clareza, racionalidade, fidedignidade e transparência dos atos dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

No âmbito da jurisprudência, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 593.849, o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei n. 6.763/1975 e do artigo 21 do Decreto n. 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, contudo, limitou os efeitos do seu entendimento a litígios futuros e a processos pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral (BRASIL, STF, RE 593849, j. 19.10.2016).

A Corte Suprema considerou devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária ‘para frente’, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à base presumida.

Esse julgamento alterou entendimento firmado na ADI n. 1.851, referente ao regime de substituição tributária do ICMS, no qual foi estabelecida a presunção absoluta da base de cálculo presumida

Diante da modificação da jurisprudência consolidada e objetivando preservar a proteção da confiança, a estabilidade do ordenamento e a segurança jurídica, o STF modulou os efeitos da sua decisão, limitando-os aos fatos geradores ocorridos após o julgamento, ressalvados os processos judiciais pendentes.

Assim, ficou expressamente consignado que a segurança jurídica beneficia a Fazenda Pública pelo fato de depender da arrecadação tributária para a viabilização das políticas públicas destinadas à efetivação dos direitos fundamentais da população, não podendo essa arrecadação ser comprometida por novo entendimento jurisprudencial inesperado e retroativo. Por isso, destacou que os processos transitados em julgado

e os casos ainda não judicializados até a data do julgamento não seriam atingidos pela nova decisão.

No julgamento do Recurso Extraordinário 574706/PR, com repercussão geral, o STF decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência da contribuição ao PIS e à COFINS. O julgado resultou na tese 69, alterando a jurisprudência até então pacífica, a qual havia sido objeto das Súmulas 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (BRASIL, STF, RE5706, j. 09/03/2017).

Em virtude da alteração da jurisprudência consolidada, objetivando resguardar a segurança jurídica e minimizar os impactos financeiros e orçamentários negativos para a União, o STF, ao julgar os Embargos de Declaração no RE 574706/PR, modulou os efeitos do julgado, fixando a data do julgamento do mérito recursal, 15/03/2017, como data inicial de produção. Ressalvou, contudo, as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão em que foi proferido o julgamento de mérito (BRASIL, STF, ED RE 574706, j. 13.5.2021).

A propósito, a Ministra Relatora, Carmem Lucia, enfatizou em seu voto a confiança, a boa-fé e a segurança jurídica como princípios ensejadores da prospecção de decisões judiciais modificadoras da jurisprudência dominante. Por essa razão, justificou a aplicação da modulação em favor da Fazenda Pública, nos casos em que a mudança na orientação jurisprudencial prejudique o planejamento fazendário feito dentro de legítimas expectativas baseadas em jurisprudência consolidada.

CONCLUSÃO

A segurança jurídica, um dos pilares do Estado Democrático de Direito, é também princípio constitucional tributário, ainda que não conste expressamente das disposições da Constituição Federal em vigor.

Como princípio constitucional, a segurança jurídica mantém estreita conexão com os princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da proteção da confiança e da boa-fé, e da vedação de confisco, tudo no intuito de resguardar os jurisdicionados das alterações inesperadas da legislação tributária, dos atos administrativos da autoridade fiscal e das decisões judiciais modificadoras da jurisprudência consolidada, sendo, portanto, um instrumento garantidor da previsibilidade e da estabilidade do direito tributário.

A Corte Suprema brasileira, imbuída do seu mister de guardiã da Constituição Federal, consolidou sua jurisprudência enaltecendo a necessidade de observância do princípio da segurança jurídica nas relações jurídicas tributárias por parte dos três poderes da federação, para que suas ações sejam pautadas na previsibilidade, na certeza e na estabilidade do ordenamento jurídico, em benefício de toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

- AFONSO DA SILVA, José. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 15-30.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARAUJO, Renata Elisandra de. *A modulação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade de norma tributária no Brasil e em Portugal: um olhar a partir da segurança jurídica*. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Constitucional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 200, p.137-163.
- _____. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais. *Revista de Direito do Estado-RDE*, ano 1, n. 2, p. 261- 288, abril/junho de 2006.
- BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Centro de Atualização Jurídica-CAJ, n. 11, p. 1-2, fevereiro 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 27 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI 2663*.

Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 8 de março de 2017. Publicação 29/05/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282663%2E%2E+OU+2663%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&>. Acesso em: 4 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário) *Recurso Extraordinário 574706/PR*. Embargante: UNIÃO. Embargado: INCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, 9 de março de 2017. Publicação 02/10/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 574706/PR*. Embargante: UNIÃO. Embargado: INCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos. Relatora: Ministra Cármen Lucia. Brasília, DF, 13 de maio de 2021. Publicação 12/08/2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Recurso Extraordinário 592396/SP*. Recorrente: ELUMA S.A. Indústria e Comércio. Recorrido: UNIÃO. Relator: Ministro Edson Fachin, Brasília, DF, 3 de dezembro de 2015. Publicação 12/03/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur343223>. Acesso em: 18 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 593849*.

Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 de outubro de 2016. Publicação 31/03/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=593849&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 2 fev. 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Coimbra, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação das normas tributárias*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro

(org.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 35-64.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica no controle da constitucionalidade. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 209-259.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Segurança jurídica: mito e realidade. *Fórum Administrativo. Direito Público*, Belo Horizonte, ano 7, n. 72, fev. 2007. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=39203>. Acesso em: 18 set 2017.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

NUNES, Jorge Amaury Maia. *Segurança jurídica e súmula vinculante*. São Paulo: Saraiva, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIOVESAN, Flávia; IKAWA, Daniela. Segurança jurídica e direitos humanos: o direito à segurança de direitos. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 47-84. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/1295/1334/7949>. Acesso em: 23 ago. 2021.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 165-191.

SANTOS, Mauro Sergio dos. Anulação de ato administrativo com efeitos prospectivos: diálogo com o princípio da segurança jurídica. *Revista da AGU*, Brasília-DF, v. 20, n. 2, p. 93-114, abr./jun. 2021.

SCAFF, Fernando Facury. Notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 373-397.

SHOURI, Luís Eduardo; SANTOS, Aline Nunes do. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (org.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Livro em louvor à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 107-126.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico jurídico*. São Paulo, LTr, 1996.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, VI, VII.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.