

Princípio da Segurança Jurídica e Tributação

Josiane Becker¹

RESUMO

Os direitos individuais só passaram a ser considerados limitadores ao poder do Estado no século XVIII, com o advento do chamado constitucionalismo, já que são as constituições que moldam e disciplinam o exercício dos poderes públicos. Porém, com a submissão ao poder político à Constituição, de modo a garantir o seu exercício sem arbítrio, é que o princípio da segurança jurídica ganhou notoriedade nas relações com os particulares, traduzindo-se na idéia de Estado de Direito. No Estado Constitucional a Constituição regula a situação do indivíduo perante o Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do Executivo e do Judiciário, como, principalmente, do Legislativo. Já o Estado de Direito se apresenta como modelo de supremacia do Direito a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos indivíduos e pelo Estado, bem como a pressupor determinadas garantias, como a separação dos poderes e o acesso ao Judiciário. Aqui se traduz como sobre-princípio, do qual se extrai o princípio da segurança jurídica, tendo em vista o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra a arbitrariedade e de assegurar o acesso ao Judiciário, dentre outros. Nesse contexto, a segurança jurídica afeta ao poder de tributar exige que a tributação realizada pela Fazenda Pública não seja arbitrária, respeitando-se os direitos fundamentais de cada contribuinte e a faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver. Assim, podemos afirmar que os direitos fundamentais, constitucionalmente reconhecidos, refreiam as competências que as pessoas políticas receberam para tributar.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Segurança Jurídica; Boa-fé; Proteção à Confiança; Estado de Direito; Estatuto do Contribuinte.

1. Origem

O princípio da segurança jurídica começou a ser desenhado na Idade Média, mediante a Carta Magna² conquistada pelos Barões Feudais junto ao Rei João Sem Terra. Referido texto, autêntica declaração dos direitos da nobreza inglesa frente à Coroa, plantou os princípios da “conformidade com as leis”, do “juiz natural”, da “legalidade tributária” e o instituto do “habeas corpus”. Estes, ao lado da “igualdade perante a lei”³.

¹ Mestre e Doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professora do Centro Universitário Unibrasil, do Centro Europeu e do Centro Universitário Internacional Uninter. Advogada. josianeb@sanepar.com.br.

² A Magna Charta, estatuto de convivência política e econômica entre as elites dominantes do limiar do século XIII, foi editada quando os barões, sobretudo por causa da onerosidade e das injustiças nas exigências financeiras, rebelaram-se e exigiram determinadas concessões para tutela de seus direitos, como a imposição, ao Rei, do texto apresentado (de forma definitiva) desta legislação.

³ Ramón Valdés Costa, in Instituciones de Derecho Tributário, explica que o princípio da igualdade pode ser analisado em quatro concepções:

A Carta Magna teve inspiração jusnaturalista que impregnava a idéia de justiça nas instituições jurídicas anglo-saxônicas. O art. 39 desse histórico documento esclarece que “No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land.”⁴ Isso importa em afirmar que referido documento assegurava aos homens livres, notadamente aos barões vitoriosos e aos proprietários da terra a inviolabilidade de seus direitos relativos à vida, à liberdade e, sobretudo, à propriedade, que só poderiam ser suprimidos através da “lei da terra”. Isto é, os direitos acima elencados somente poderiam sofrer limitações segundo os procedimentos e por força do direito comumente aceito e sedimentado nos precedentes judiciais explicitados pelos princípios e costumes jurídicos consagrados pelo *common law*.

A segurança jurídica também ingressou desde o primeiro instante nas colônias inglesas da América do Norte⁵, sendo consagrada em definitivo na Constituição da nascente federação dos Estados Unidos, mediante sua incorporação às Emendas 5º e 14º.

Ressalta-se que as Declarações de Direitos das colônias norte-americanas, depois unificadas nos estados membros da federação, constituem os verdadeiros *Bills of Rights*⁶, de eficácia jurídico-positiva ainda mais elevada do que a Magna

1º) igualdad em La ley: a lei não deve estabelecer desigualdades, que em direito tributário se concretiza na igualdade das cargas públicas;

2º) igualdad por La ley: esta igualdade seria utilizada como instrumento para lograr uma igualdade aos indivíduos, corrigindo as desigualdades econômicas imperantes;

3º) igualdad ante a ley: significa que a norma deve ser aplicada com critério de estrita legalidade, a todos os afetos por ela; e

4º) igualdad de las partes: visualização da obrigação tributária como uma relação jurídica de crédito e débito, e não como uma relação de poder.

As duas primeiras e a quarta estão relacionadas ao conteúdo da lei, e a terceira à forma de interpretá-la e aplicá-la.

⁴ O texto original foi escrito em latim e assim permaneceu por mais de duzentos anos, pois, segundo Celso Albuquerque Mello, o objetivo era fazê-lo inutilizável pela maioria da população como instrumento de proteção de seus direitos.

⁵ São referências identificadas nas colônias norte-americanas: a) Declaração dos Direitos da Virgínia (16/8/1776); b) Declaração de Delaware (2/9/1776); c) *Declaration of Rights* de Maryland (3/11/1776); d) Declaração de Direitos da Carolina do Norte (14/12/1776); e) Declaração do Estado de Vermont; f) Constituição de Massachusetts (25/10/1780); e g) Constituição de New Hampshire (2/6/1784).

⁶ Os constituintes, reunidos na convenção de Filadélfia no ano de 1787, não proclamaram desde logo um *Bills of Rights* uniforme para todos os Estados Unidos da América. Isso só aconteceu quatro anos mais tarde, em 1791, com a promulgação das dez emendas à Constituição em 25 de setembro de 1789, ratificadas por três quartos dos Estados-membros em 15 de dezembro de 1791.

Carta. Isso pelo fato de que a evolução constitucional britânica desaguou na supremacia parlamentar (visto como símbolo do regime democrático da maioria), já os Estados Unidos da América visualizava no Poder Legislativo, e não no Executivo, muito menos no Judiciário, uma vocação expansionista e de intromissão nos demais poderes associados e nas esferas das liberdades individuais.

Como resultado, há uma marcante diferença na própria formulação do conceito da legalidade (*rule of law*), que, para os americanos, coincide com a supremacia da Constituição segundo declarada pelos juízes e tribunais, ao passo que, para os ingleses, isso significa a vontade do Poder Legislativo expressa nas leis votadas segundo o princípio da maioria parlamentar.

Nas fronteiras anglo saxônicas prevaleceu a tese da supremacia do Parlamento, sendo que na América do Norte estimulou-se o desejo ardente e irrefreável pelo controle jurisdicional da constitucionalidade das leis.

Em caso histórico, envolvendo o exercício regular da profissão de médico – onde, de acordo com o estatuto da Academia Real de medicina de Londres, ninguém poderia exercer a medicina sem licença da corporação sob pena de pagamento, a título de multa, de 100 xelins por mês, dos quais metade caberia ao Colégio dos Médicos e a outra metade ao Rei – sentenciou-se a favor do médico acusado e contrariamente ao Presidente e aos censores da Academia de Medicina, sob o argumento de que a ninguém é dado ser juiz em causa própria.

Referida decisão reconheceu, sob o prisma da corrente aplicação judicial do *common law*, que um ato do Parlamento que transformasse alguém interessado num litígio em julgador do mesmo, isto é, em juiz em causa própria, seria um ato nulo (*void*), pois que contrário ao *common law and reason* e, como tal, inaplicável.

A partir do início do século XVIII, mediante as publicações do *Digest* e dos *Abridgements*, bem como dos *Reports*, que foram consolidando o direito colonial norte-americano, os americanos foram se auto-conferindo os mesmos direitos individuais já consagrados na formação constitucional anglo-saxônica. Isto, através de um raciocínio lógico-jurídico que prestigiava a revisão judicial dos atos legislativos, desautorizando em seu território as leis baixadas pelo Parlamento inglês que consideravam opressivas e violadoras de suas liberdades fundamentais.

Assim, o direito norte-americano empreendeu uma admirável adaptação judicial das liberdades jusnaturalistas enraizadas na evolução constitucional da

Inglaterra, cujo resultado foi a proeminência do Poder Judiciário sobre o Legislativo na função de declarar o sentido e o alcance das normas jurídicas, inclusive a ponto de invalidar as regras de direito contrárias à Constituição – em proveito das liberdades civis.

O preconceito parlamentar e a conseqüente necessidade de controle dos atos do Parlamento, que ensejaram nos Estados Unidos da América a *judicial review* da validade das leis em face da Constituição, explica as diferenças essenciais entre os *Bills of Rights* inglês e norte-americano. A noção americana de um *Bills of Rights* incorpora garantias de liberdade individual a um documento constitucional no qual se define e limita as áreas de legitimidade da ação legislativa⁷, expressando uma conquista supralegal da sociedade sobre o estado como um todo, cuja implementação é confiada ao Poder Judiciário como depositário fiel das liberdades individuais. Já os precedentes ingleses simbolizavam a vitória do Parlamento sobre a monarquia, mediante documentos pragmáticos e de propósitos concretos e localizados.

Também são marcantes as diferenças entre o *Bills of Rights* do período da independência dos Estados Unidos e a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão hasteada na Revolução Francesa. Esta última possuía caráter burguês, metafísico e universalista (classista). Visava abolir os privilégios da nobreza e do clero em detrimento do terceiro estado (*tiers état*). Já as Declarações norte-americanas visavam a luta pela independência (liberdade) contra a dominação da Inglaterra.

De todo o exposto, verifica-se que a segurança jurídica esteve sempre latente no pensamento constitucional norte-americano, haurido e aperfeiçoado a partir das tradições jusnaturalistas do *common law* anglo-saxônico. Assim são as emendas n^{os} 5, 13, 14 e 15, destinadas a garantir os direitos de cidadania e as liberdades civis a todas as pessoas nascidas nos Estados Unidos. Dispunha a 14^a Emenda:

“Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos e sujeitas à sua jurisdição são cidadãos dos Estados Unidos e do estado onde residam. Nenhum Estado editará ou aplicará qualquer lei que prejudique os privilégios e imunidades dos cidadãos americanos; também nenhum Estado privará qualquer pessoa de sua vida, liberdade ou

⁷ A Declaração de Direitos da Virginia (1776) foi o primeiro *Bills of Rights* em usar uma Constituição escrita para imunizar direitos individuais dos ventos cambiantes dos caprichos legislativos.

propriedade sem o devido processo legal, nem negará a qualquer pessoa dentro de sua jurisdição a igual proteção da lei.”

Nesse contexto, conclui-se que a nova acepção quanto aos direitos individuais só passou a ser considerada como limitadora do poder do Estado no século XVIII, com o advento do chamado constitucionalismo, pois, são as constituições que moldam e disciplinam o exercício dos poderes públicos. Também, o princípio da segurança jurídica garantiu novas condições no relacionamento do Poder Público com os indivíduos e a sociedade civil – refletindo a visão do homem e do mundo acerca da liberdade e da solidariedade social no século XX.

2. Considerações preliminares – Precisações terminológicas

Por vezes encontramos referências a “boa-fé”, “segurança jurídica” e “proteção à confiança” como se fossem expressões sinônimas. Ocorre que isso não é correto, pois, apesar de serem idéias que pertencem ao mesmo conjunto de valores, possuem particularidades e nuances próprios.

A boa-fé é noção que se firmou no direito privado e que diz respeito à lealdade, correção e lisura do comportamento das partes reciprocamente⁸. Também sua influência estende-se ao direito público, podendo ser percebida nos contratos administrativos e na responsabilidade pré-negocial do Estado.

De acordo com a boa-fé, nas relações jurídicas, as partes devem proceder corretamente, com lealdade e lisura, em conformidade com o que se comprometeram e com a palavra empenhada⁹.

Já a segurança jurídica é princípio que se ramifica em duas partes:

1º) de natureza *objetiva*: que envolve as questões dos limites à retroatividade dos atos do Estado, da proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

2º) de natureza *subjetiva*: concernente à *proteção à confiança*¹⁰ das pessoas quanto aos atos, procedimentos e condutas dos Estado.

⁸ Referida noção trata da boa-fé objetiva. Há ainda a boa-fé subjetiva, tal como aparece, por exemplo, na posse *ad usucapionem*.

⁹ Em última análise, a boa-fé dá conteúdo ao princípio da segurança jurídica, pelo qual nas relações entre o Estado e os indivíduos se assegura certa previsibilidade da atuação Estatal, do mesmo modo que se garante a estabilidade das relações jurídicas e coerência na conduta do Estado.

¹⁰ O ilustre doutrinador J.J. Gomes Canotilho (*in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Coimbra, Almedina, 2000, p.256) leciona que “*O homem necessita de segurança para conduzir,*

A proteção à confiança (segurança jurídica de natureza subjetiva):

1º) impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais; ou

2º) atribui-lhe consequências patrimoniais por essas alterações, sempre em razão da aparência de legitimidade gere a crença gerada nos beneficiários, nos administrados ou na sociedade em geral de que aqueles atos eram legítimos.

Por influência do direito alemão, o princípio da segurança jurídica é expressão que geralmente designa a parte objetiva do conceito.

3. O princípio da Segurança Jurídica como decorrência do Estado de Direito

Com a submissão do poder político à lei, e à Constituição, de modo a garantir o seu exercício sem arbítrio, o princípio da segurança jurídica passou a ser aplicado às relações com o Estado, o que se traduz na idéia de Estado de Direito.

O “Estado de Direito” é locução cunhada na Alemanha em 1798 e pode ser conceituada como *Estado que disciplina, com regras jurídicas, na maior medida possível, sua própria organização e atividade nas relações com os cidadãos e assegura, também através do direito, a atuação em relação a si próprio, mediante institutos jurídicos adequados.*

Com o constitucionalismo e a incorporação da idéia de que a Constituição vincula a todos, inclusive o próprio Estado, não se deu apenas consistência à idéia de Estado de Direito, como também se passou ao desenvolvimento da idéia de Estado de Constituição.

Assim, verifica-se que o Estado de Direito difere do Estado Constitucional na medida em que naquele o Legislativo é livre para atuar, já que o princípio da legalidade não é aplicado a ele. E neste, a Constituição é o fundamento de validade

planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção à confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos”.

de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando a atuação não só dos Poderes Executivo e Judiciário, mas também do Legislativo.

No Estado Constitucional a Constituição regula a situação do indivíduo perante o Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do Executivo e do Judiciário, como, principalmente, do Legislativo.

Já Estado de Direito apresenta-se como modelo de supremacia do Direito a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos indivíduos e pelo Estado, bem como a pressupor determinadas garantias, como a separação dos poderes e o acesso ao Judiciário. Nesse contexto apresenta-se como sobreprincípio, assim entendido o princípio pelo qual se podem extrair outros princípios que concorrem para a realização do valor naquele consubstanciado.

O princípio da segurança jurídica decorre implicitamente do sobreprincípio do Estado de Direito, tendo em vista o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra a arbitrariedade e de assegurar o acesso ao Judiciário, dentre outros.

Nesse sentido, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO¹¹ ressalta que *“...desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.”*

4. O princípio da Segurança Jurídica concretizado nos direitos e garantias fundamentais

Conforme explica LOURIVAL VILANOVA¹² *“É uma conquista do Estado de Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito, a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo, e a enumeração das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo”*.

A Constituição brasileira, inspirada no Bill of Rights (Inglaterra) e na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão (França), contém uma série de disposições que veiculam os direitos fundamentais do homem e suas

¹¹ J.J. Gomes Canotilho (*in* Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 250).

¹² Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento, Anais da IV Conferência Nacional das Ordens dos Advogados do Brasil, p. 139.

garantias que limitam a ação do Estado, proibindo este de prejudicar os cidadãos, bem como obrigando-o a atender ao interesse público primário.

O Estado regula as manifestações das atividades dos indivíduos, de modo a assegurar a vida em sociedade. Porém, no exercício dessa função, o Estado encontra certos limites materializados nos direitos individuais e suas garantias.

A Constituição brasileira, ao tratar dos direitos fundamentais, estabeleceu diversas garantias – que se apresentam como proibições ao Estado de lesar, por meio de leis, atos administrativos ou decisões judiciais, os indivíduos –, tais como a garantia de igualdade de todos perante a lei, a inviolabilidade da propriedade privada, a liberdade de opinião, a liberdade de ir e vir da pessoa, a liberdade de consciência, a liberdade de associação e reunião, etc.

Os direitos fundamentais do homem, no Brasil, estão dispostos especialmente no art. 5º da Carta Magna, e vinculam tanto o Legislativo (principal destinatário), quanto o Judiciário e o Executivo, que devem velar por sua correta e rigorosa aplicação. Assim são as palavras do Prof. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹³, vejamos: “Está implícito em nossa Carta Magna que o Estado, por qualquer de seus Poderes, deve não só reconhecer e considerar invioláveis os direitos constitucionalmente previstos, como também garanti-los fazendo com que sejam por todos respeitados, inclusive pelas empresas e pelos particulares.”

Referidos direitos fundamentais concretizam muitos princípios decorrentes do Estado de Direito, principalmente o princípio implícito da segurança jurídica.

5. Direitos fundamentais e tributação

O Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que se referem aos direitos subjetivos públicos das pessoas. Assim, os entes políticos, ao fazerem uso de suas competências tributárias, devem respeitar os direitos e garantias dos contribuintes, que tem a faculdade de ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005: pág. 387.

Os direitos e garantias dos contribuintes estão estampados no “Estatuto do Contribuinte”, que, conforme leciona o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴ pode ser definido como a *“somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quais desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis de escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo na validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.”*

O Estatuto do Contribuinte consolida a idéia de Estado de Direito, pois exige que a tributação realizada pela Fazenda Pública não seja arbitrária, respeitando-se os direitos fundamentais de cada contribuinte e a faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver. Dessa forma, podemos concluir que os direitos fundamentais, constitucionalmente reconhecidos, refreiam as competências que as pessoas políticas receberam para tributar.

6. Conteúdo da Segurança Jurídica para o Direito Tributário

O direito, como instrumento da organização da vida em sociedade, surge para a afirmação da segurança jurídica. Assim, direito e segurança andam juntos, pois, para ter insegurança direito não é necessário.

Nesse contexto, a segurança jurídica para o Direito Tributário se qualifica enquanto limitação ao poder de tributar e, nas palavras de HUMBERTO ÁVILA¹⁵ *“quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade, e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação explícita e material, na medida em que, sobre ser uma*

¹⁴ Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o contribuinte, in Vox Legis 141/36.

¹⁵ AVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010: pág. 623

implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição, impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas”.

Assim, são os mandamentos no direito pátrio que consolidam a idéia de segurança jurídica:

1º) Princípio da Tipicidade Tributária¹⁶: a lei tributária deve descrever minudentemente a hipótese de incidência do tributo e prever as ações concretas que o fisco deverá realizar para arrecadá-lo.

Dessa forma, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), isto é, todos os elementos essenciais do tributo devem ser previstos abstratamente na lei¹⁷. Também, cada ato da Fazenda Pública que reconheça a existência do tributo (lançamento) ou que exija sua arrecadação (cobrança) deve encontrar respaldo na lei.

Os elementos do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo preciso, minucioso e determinado a fim de que o aplicador (Administração Pública) não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, mediante o uso da analogia e da discricionariedade, capazes de afetar a segurança jurídica dos contribuintes.

2º) Princípio do exclusivismo: proibição do emprego de normas indeterminadas (elásticas ou de borracha).

3º) Delimitação do sujeito passivo tributário: só será sujeito passivo aquele a) previsto, expressa ou implicitamente, na Constituição; b) criado legislativamente, em sintonia com a CF; e c) que realizou o fato imponible.

4º) Declaração de certeza e liquidez do tributo realizada pelo lançamento: o lançamento¹⁸ deverá revestir-se de um mínimo de densidade descritiva, que permita

¹⁶ Intimamente relacionado com o princípio da legalidade tributária.

¹⁷ PRESUNÇÕES – sua utilização deve ser realizada com parcimônia para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções legais (ex.: substituição tributária para frente e produção de provas referente a fatos negativos).

FICÇÕES – é um artifício técnico criado pelo legislador para transformar uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica, assim, considera verdadeiro o que é falso (ex.: horário de verão).

INDÍCIOS – não passam de indicativos, insuficientes para fazerem nascer tributos ou penalidades. Assim, não exoneram a Fazenda Pública do *onus probandi*.

¹⁸ A lei que norteará o lançamento deve estar em consonância com a Constituição Federal, a fim de que o contribuinte não fique sujeito a tributo inconstitucional.

ao contribuinte saber, com segurança, por que a exação lhe está sendo exigida e, em caso de vício formal, afastar, em sede administrativa, a pretensão do erário.

5º) Interpretação estrita da lei tributária: tendo em vista que a tributação afeta a liberdade e a propriedade das pessoas, as leis tributárias não se compadecem com a interpretação extensiva ou analógica. Assim, demandam interpretação estrita a fim de proteger os contribuintes do arbítrio e do abuso do poder fazendário.

O princípio da segurança jurídica impede que o aplicador vá além do conteúdo expresso nas leis tributárias, sendo que as lacunas das leis tributárias são insuscetíveis de integração analógica.

6º) Princípio da igualdade: visa garantir uma tributação justa na medida em que a lei tributária deve dispensar o mesmo tratamento jurídico aos contribuintes que se encontrem em situações idênticas.

Visando o atendimento ao princípio da segurança jurídica a lei que descreve a ação-tipo-tributária deve valer para todos igualmente, ou seja, deve ser aplicada a seus destinatários de acordo com a isonomia.

7º) Princípio da confiança na lei fiscal: traduzido na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei, ou seja, faculdade de os contribuintes terem condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários que surgem da lei, igual para todos, irretroativa e emanada da pessoa política competente.

8º) Princípio da boa-fé: exigindo que tanto o fisco quanto o contribuinte respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte.

9º) Princípio da Universalidade da Jurisdição: a segurança jurídica requer que os contribuintes tenham livre acesso ao Poder Judiciário¹⁹ a fim de que ele decida se um direito subjetivo foi ou está na iminência de ser lesado.

Ressalta-se que não basta ser garantido o mero acesso à jurisdição, é necessário assegurar ao contribuinte o direito de postular em juízo com todos os seus consectários: direito á citação regular, direito ao contraditório (direito de

¹⁹ Compartilho do entendimento do Prof. Roque Antônio Carrazza de que a **súmula vinculante** fere o livre acesso ao Poder Judiciário na medida em que retira a independência do julgador e impede que, no caminho dos debates judiciais, a jurisprudência evolua. Também, que por atribuir função legislativa ao STF, esse dispositivo fere o princípio da separação dos poderes.

defesa²⁰), direito ao juiz competente (juiz natural), direito ao devido processo legal (due process of law), etc..

6. Considerações finais

O princípio da Segurança Jurídica é subprincípio do sobreprincípio do Estado de Direito. Assim, assume valor ímpar no sistema jurídico, conferindo-lhe papel diferenciado na realização da idéia de justiça material.

Os resultados aqui encontrados informam que a segurança jurídica está refletida no Direito Tributário na medida em que nossa Carta Constitucional garante a limitação do Estado no seu poder de tributar mediante a materialização dos seguintes preceitos: Princípio da Tipicidade Tributária, Princípio do exclusivismo, Delimitação do sujeito passivo tributário, Declaração de certeza e liquidez do tributo realizada pelo lançamento, Interpretação estrita da lei tributária, Princípio da igualdade, Princípio da confiança na lei fiscal, Princípio da boa-fé, Princípio da Universalidade da Jurisdição.

REFERÊNCIAS

Anais da IV Conferência Nacional das Ordens dos Advogados do Brasil, **Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento**, p. 139.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010: pág. 623

_____. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003, 127 p.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Edição atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina. 2000, p. 250.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, 1.016 p.

²⁰ Direito à produção de provas e direito à dupla instância (recursos).

COSTA, Ramón Valdes. **Instituciones de derecho tributário**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, 513 p.

COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 2, abril/maior/junho, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 3 de outubro de 2015.

GODOI, Márcio Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade tributária no Estado do futuro. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **O Estado do futuro**. São Paulo: Pioneira – Associação Internacional de Direito e Economia, 1998, p. 200-214.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

TEIXEIRA, António Braz. **Princípios de direito fiscal**. 3 ed. V. I. Coimbra: Almedina. 1985.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, 145 p.

VIEIRA, José. Roberto. **Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba, n. 37, p. 5-22, 2002.

_____. **Princípios constitucionais e Estado de Direito**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais n.º 54, p. 95-104, out/dez 1990.

Vox Legis. **Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o contribuinte**. 141/36.