

SEGURANÇA JURÍDICA NA TRIBUTAÇÃO¹

Johnny Rodrigo Bombasar²

Resumo: O presente artigo aborda como tema a segurança jurídica na tributação e tem o objetivo de identificar em quais pontos a atual conjuntura jurídica e fática da tributação no Brasil não oferece a segurança jurídica necessária ao planejamento tributário. É utilizado o método dedutivo, com uma abordagem qualitativa, fundamentada no estudo das fontes do Direito (legislação, doutrina e jurisprudência). Apresenta objetivo geral exploratório e procedimento consistente em pesquisa bibliográfica, com base em dados secundários. Foi exposta a relação entre princípios constitucionais tributários e segurança jurídica e foram apresentados os principais fatores geradores de insegurança jurídica na esfera administrativa e na esfera judicial.

Palavras-chave: Direito Tributário, Segurança Jurídica, Planejamento Tributário.

Abstract: This paper discusses the subject of legal security in taxation, and aims to identify the points at which the factual and legal situation actually doesn't provide the necessary legal security for tributary planning. It used the deductive method, with a qualitative approach, based on the study of the sources of law (legislation, doctrine and jurisprudence). Displays exploratory general purpose and procedure consistent in documents research, based on secondary data. It exposed the relation between tributary constitutional principles and legal security and presented the main factors that generate legal insecurity in administrative and judicial spheres.

Keywords: Tributary Law, Legal Security, Tributary Planning.

Sumário: Introdução. 1 Princípios. 1.1 Legalidade. 1.2 Irretroatividade. 1.3 Anterioridade. 1.4 Isonomia. 2 A segurança jurídica na esfera administrativa. 2.1 Incerteza sobre determinados conceitos. 2.2 Mudanças nas normas administrativas. 2.3 Abusos de autoridade. 3 A segurança jurídica na esfera judicial. 3.1 Incerteza sobre determinados conceitos. 3.2 Divergências na jurisprudência. 3.3 Decadência, prescrição e controle concentrado de constitucionalidade. Considerações finais. Referências.

1 Artigo científico elaborado como trabalho final de conclusão do Curso de Especialização em Jurisdição Federal – Turma 2015.

2 Especialista em Direito Constitucional pela Universidade Anhanguera-Uniderp (2015). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp (2012). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2011). Graduado em Administração Empresarial pela Universidade do Estado de Santa Catarina (2009).

Introdução

A segurança jurídica na tributação é um tema relevante pelo fato do planejamento tributário dos contribuintes depender dela e pelos reflexos que ela traz para a economia.

Em um Estado Democrático de Direito, o cidadão espera uma certa previsibilidade por parte do Estado, para que sua confiança seja protegida. No Direito Tributário, a efetivação da segurança jurídica é fundamental para que os contribuintes, especialmente as empresas, possam realizar seu planejamento tributário. Nesse sentido, um ambiente tributário estável é fator de atração de investimentos para o setor privado do país.

O sistema tributário brasileiro é por demasiado complexo. O modelo federativo adotado implica na atribuição de competência tributária para a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Ao lado da competência tributária existe também a competência legislativa em matéria tributária para cada um destes entes. Por fim, existe ainda a competência regulamentar atribuída ao Poder Executivo de cada um deles, que consiste na expedição de atos infralegais para regulamentar a execução das leis tributárias.

Assim, o profissional que atua na área tributária se depara com um excesso de normas dispendo sobre os diversos tributos, as quais estão sendo constantemente atualizadas, com conflitos de competência entre entes federativos, com normas inconstitucionais e, por vezes, até com excessos de poder por parte de autoridades administrativas.

No presente trabalho, serão estudadas as causas da insegurança jurídica na tributação. Assim, dentro de toda essa complexidade, foram selecionados alguns tópicos que se entende serem os mais relevantes para serem abordados quando se trata do tema, considerando o seu amplo alcance social.

O objetivo da pesquisa foi identificar em quais pontos a atual conjuntura jurídica e fática da tributação no Brasil não oferece a segurança jurídica necessária ao planejamento tributário.

A metodologia empregada consistiu em pesquisa bibliográfica, com base em dados secundários. A pesquisa teve abordagem qualitativa, fundamentada no estudo das fontes do Direito (legislação, doutrina e jurisprudência) e utilizou o método dedutivo para, partindo de premissas gerais, identificar os fatores de insegurança jurídica na tributação.

1 Princípios

O princípio geral da segurança jurídica possui cinco conteúdos. O primeiro é o da “certeza do direito”, do qual decorrem os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade. O segundo protege a “intangibilidade das posições jurídicas” no caso de ato jurídico perfeito e direito adquirido. O terceiro diz respeito à “estabilidade das posições jurídicas” e fundamenta a decadência e a prescrição. O quarto, “confiança no tráfego jurídico”, serve de sustentação à cláusula geral da boa-fé, à teoria da aparência e à proteção da confiança. E o seu quinto conteúdo abrange o “devido processo legal” com todas as suas garantias: ampla defesa, acesso ao Judiciário, mandado de segurança e outras garantias. Todos repercutem no Direito Tributário.³

Os princípios constitucionais que regem o Direito Tributário brasileiro são também conhecidos como “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Estas limitações são encontradas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, no Capítulo do Sistema Tributário Nacional. A maioria delas constituem desdobramentos no campo da tributação dos direitos fundamentais, outras visam a garantir o princípio federativo ou possuem uma outra finalidade.

3 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 70.

Dentre estes princípios constitucionais, pode-se citar: legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação do confisco, vedação da discriminação em razão da procedência ou destino de bens ou serviços, entre outros.

Para o presente trabalho, foram selecionados os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e isonomia para serem explicados, em razão destes guardarem maior pertinência com o tema que será desenvolvido.

1.1 Legalidade

O princípio da legalidade constitui-se em um direito fundamental que está estabelecido de forma geral no art. 5º, inc. II, da CRFB/88: “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁴.

Encontra-se reafirmado no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da CRFB/88, como um direito fundamental do contribuinte de somente ter que pagar tributo após este ter sido instituído ou aumentado por meio de lei: “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”⁵.

Este princípio encontra raízes históricas na Carta Magna de 1215 do Rei João Sem Terra, chamada *Magna Charta Libertatum*, a primeira constituição inglesa, que foi imposta ao rei em uma reação dos súditos ao ilimitado poder de tributar que ele exercia. A partir de então, o tributo somente poderia ser cobrado após ser aprovado pelos parlamentares, representantes do povo, como forma de conferir legitimidade à exação, o que ficou conhecido como *no taxation without representation*.⁶

4 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

5 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

6 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 61.

Assim, o princípio da legalidade foi um grande avanço na tributação e uma grande conquista da maioria das sociedades pós-modernas.

Em nosso sistema tributário, as exações somente podem ser instituídas ou aumentadas por lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo. Um decreto que crie tributo será inconstitucional. As únicas exceções possíveis são as estabelecidas pela própria CRFB/88, nos casos dos impostos regulatórios, cujas alíquotas podem ser majoradas por decreto ou no caso de medida provisória tributária, que pode criar ou aumentar exações.

A relação entre legalidade e segurança jurídica é estreita. Consiste na maior garantia da qual dispõe o contribuinte de que não sofrerá imposição de tributos de forma arbitrária e autoritária, com abuso de poder por parte do governante. É um dos mais importantes pilares do Estado Democrático de Direito.

1.2 Irretroatividade

A garantia da irretroatividade tributária está veiculada no art. 150, inc. III, alínea “a”, da CRFB/88: “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: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”⁷.

Tal garantia evita a imposição de tributos com incidência temporal retroativa, para que não sejam tributados fatos geradores pretéritos.

Serve para efetivar a segurança jurídica, pois pressupõe que o destinatário de qualquer exação tributária deve primeiro ser informado da criação do tributo, por meio da respectiva lei, para então poder decidir se praticará o fato gerador do mesmo, considerando as vantagens e desvantagens (pagamento do tributo) que ele obterá.

⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

1.3 Anterioridade

Para que seja plenamente efetivada a segurança jurídica, não basta que seja assegurada a legalidade e a irretroatividade, mas também deve ser respeitado um prazo antes que a exação tributária possa ser cobrada. Este é o princípio da anterioridade tributária, estabelecido no art. 150, inc. III, alíneas “b” e “c”, da CRFB/88: “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: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”⁸.

A segurança da anterioridade tributária vem para complementar aquela oferecida pela irretroatividade, sendo mais restritiva do que esta. Além do contribuinte ser avisado da imposição do tributo por meio de lei, ainda terá um período de tempo para que possa planejar e se preparar em relação ao novo custo surgido.

1.4 Isonomia

A isonomia, como direito fundamental, encontra previsão geral no art. 5º, *caput*, da CRFB/88: “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”⁹.

8 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

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

Para Moraes, que utiliza o termo sinônimo *princípio da igualdade*: “[...] o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça [...]”¹⁰.

Ademais, sobre a igualdade Rui Barbosa já dizia: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.”¹¹.

As políticas públicas de ações afirmativas encontram seu fundamento jurídico nesta concepção do princípio da igualdade, que prescreve tratamento diferenciado para situações diferenciadas.

O direito fundamental à isonomia é reafirmado no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da CRFB/88. Consiste em uma limitação constitucional ao poder de tributar, insculpida no art. 150, inc. II: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”¹².

No campo tributário, o princípio da isonomia está intimamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva. Esta é a medida para se aferir a situação de desigualdade entre contribuintes e que justifica, em alguns impostos, a imposição de faixas de tributação com alíquotas diferenciadas, que aumentam conforme aumenta a base de cálculo, também chamada de progressividade.

Ainda no campo tributário, o princípio da isonomia permite tratamento diferenciado entre as regiões do país, visando a garantir o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico em âmbito nacional. Isto está no art. 151, inc. I,

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

10 MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. atual. até a EC no 53/06. São Paulo: Atlas, 2007. p. 31.

11 BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: texto integral. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 39.

12 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

da CRFB/88: “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País** (grifo nosso)”¹³.

Podem, também, ser instituídas isenções fiscais com a finalidade de proteger determinados grupos mais vulneráveis, como idosos e deficientes, sem que isso configure violação ao princípio da isonomia, mas, ao contrário, sua efetivação.

A relação entre a isonomia e a segurança jurídica, muito frequentemente, irá acarretar uma colisão entre estes direitos fundamentais, devendo ser solucionada no caso concreto por ponderação de valores.

2 A segurança jurídica na esfera administrativa

A seguir serão apresentados os fatores considerados mais relevantes para a efetivação da segurança jurídica na esfera administrativa.

2.1 Incerteza sobre determinados conceitos

Alguns conceitos normativos encerram conteúdo aberto, ou seja, são conceitos fluidos que necessitam de alguma interpretação para que seja delimitado seu alcance.

¹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

Um exemplo disto é a diferenciação entre custo e despesa. A classificação dos gastos das empresas em custo ou despesa é uma fonte de insegurança jurídica para as mesmas.

A distinção entre ambos é de importância fundamental, porque se situam em locais distintos nos demonstrativos contábeis e a consequência disto é que o custo é deduzido da base de cálculo de alguns impostos, acarretando uma diferença significativa no valor devido.

A classificação deve ser feita no caso concreto, pois um mesmo item que é considerado custo para uma empresa de determinado segmento será despesa para outra empresa que atua em outro segmento.

Como decorrência disto, a administração tributária adquire o poder de reclassificar os itens entre as categorias de custo e despesa caso não concorde com o contribuinte, gerando daí a necessidade da empresa buscar a via judicial para contestar a decisão administrativa, quando definitiva.

Uma decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Cautelar n. 2051¹⁴, ilustra o tipo de controvérsia que pode ser gerada, em um caso no qual se questionava, para fins de incidência de tributos, a natureza de custo ou despesa de valores que eram repassados por empresa tomadora de mão-de-obra temporária para a empresa cedente para ressarcir os valores pagos a título de salário.

2.2 Mudanças nas normas administrativas

As práticas reiteradas e os entendimentos administrativos têm força normativa, conforme prescreve o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 100: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades

14 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 2051 MC-QO / SC. Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 10.06.2008, DJ 10.10.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=553761>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”¹⁵.

Conforme o citado artigo, as práticas reiteradas das autoridades administrativas são normas complementares, ou seja, os costumes, quando praticados pelo fisco, são fontes complementares do Direito Tributário.

O dispositivo tem por finalidade proteger a confiança dos contribuintes nas orientações do fisco. Quando estes procedem seguindo estas orientações, ainda que deixem de pagar tributo devido, não poderão incidir multas, juros e correção monetária.¹⁶

O art. 146 do CTN, no mesmo sentido do art. 100, preserva o contribuinte em relação a modificações nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Ambos os dispositivos são efetivadores do princípio da segurança jurídica, no seu conteúdo de proteção à confiança.¹⁷

As mudanças de normas administrativas, por si só, não são maléficas. Denotam uma atualização da administração tributária, em relação a determinado tema, quando esta constata que o entendimento que vem sendo adotado não é o mais adequado e deve ser substituído por outro, para fins de melhor efetivar a finalidade da lei regulamentada pela norma administrativa.

O problema ocorre quando as mudanças vêm com uma frequência maior do que é razoável, gerando insegurança para o contribuinte que não pode mais planejar suas atividades, especialmente para as empresas. Até porque muitas dessas

15 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

16 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 571.

17 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. p. 71.

normas, delimitando o alcance da lei tributária, têm por efeito incluir ou excluir fatos do âmbito de incidência do tributo.

Outro problema é o desvio de finalidade, que pode surgir quando as mudanças normativas não são motivadas por uma necessidade de atualização fundada na justiça, mas sim por interesses meramente arrecadatórios do ente tributante, fundados na necessidade de aumentar as entradas no orçamento público ou, pior ainda, quando são motivadas pelo interesse excuso de prejudicar ou beneficiar determinadas empresas/contribuintes.

Tais desvios de finalidade são difíceis de serem provados na esfera judicial, tendo em vista que o ato normativo normalmente é expedido com fundamentação idônea, embora esta não constitua os reais motivos do ato.

2.3 Abusos de autoridade

Um exemplo de abusos administrativos que podem ser cometidos é a apreensão de mercadorias. Foi necessária a edição da Súmula nº 323 pelo STF para fixar que: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Assim, a mercadoria não pode ser apreendida quando a única finalidade do ato é cobrar tributo. A apreensão pode ser realizada desde que tenha outro fundamento idôneo, como a prática de crime de contrabando ou descaminho. Duas outras súmulas tributárias que foram editadas para coibir abusos de autoridades administrativas: Súmula nº 70 do STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” e a Súmula nº 547 do STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.¹⁸

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

Estes são exemplos de sanções políticas que motivaram a inclusão de dispositivo expresso na CRFB/88 vedando a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, inc. IV). O efeito confiscatório não decorre apenas do excesso de carga tributária, cujo combate seria o fim mediato da garantia constitucional. Seu fim imediato seria evitar a utilização de técnica de tributação que tenha efeito confiscatório, atingindo o direito fundamental de propriedade, a capacidade contributiva e as liberdades de atividade econômica, as quais estão protegidas pela proibição de excesso.¹⁹

Portanto, o fisco deve utilizar dos meios constitucionais e legais postos à sua disposição para efetivar a cobrança de tributos devidos, abstendo-se de práticas que violem direitos e liberdades constitucionais asseguradas aos contribuintes. Em caso de abusos ilegais, o sujeito passivo injustiçado sempre tem a possibilidade de recorrer ao Poder Judiciário (CRFB/88, art. 5º, inc. XXXV).

3 A segurança jurídica na esfera judicial

A seguir serão apresentados os fatores considerados mais relevantes para a efetivação da segurança jurídica na esfera judicial.

3.1 Incerteza sobre determinados conceitos

Tal qual na esfera administrativa, a incerteza sobre determinados conceitos também gera insegurança jurídica na esfera judicial. Este tipo de discussão pode se originar naquela esfera, quando há divergências entre o fisco e o contribuinte, e ser levada a juízo ou pode surgir já nos tribunais, como quando é proposta uma ação de controle concentrado de constitucionalidade.

¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 660/667.

Um exemplo é a imunidade constitucional dos templos de qualquer culto, a qual está prevista no art. 150, inc. VI, alínea “b”, da CRFB/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] b) templos de qualquer culto”²⁰.

O conceito de “culto” pode abrigar múltiplas interpretações, principalmente considerando que o Brasil encerra uma diversidade religiosa única no mundo. Assim, o conceito de “culto” pode ter um alcance mais restrito ou mais apliado para fins de imunidade de impostos, gerando questionamentos, como ocorreu em uma decisão do STF, no Recurso Extraordinário n. 562351²¹, que não reconheceu a imunidade tributária da maçonaria.

Outra discussão sobre esta imunidade diz respeito ao alcance do termo “templo”. Existem atualmente três teorias sobre o assunto.

A primeira é a clássica-restritiva que “conceitua o *templo* como o **local** destinado à celebração do culto. Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto.”²².

A segunda teoria é a clássica-liberal que “conceitua o *templo* como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera-se de impostos o **local** destinado ao culto e **os anexos** deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres).”²³.

A terceira teoria é a moderna que “conceitua o *templo* como **entidade**, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.”²⁴.

20 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562351. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 04.09.2012, DJ 14.12.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

22 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. p. 324.

23 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. p. 324.

24 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. p. 325.

Muitos outros exemplos existem de conceitos normativos que encerram conteúdo aberto e podem ter diversos efeitos jurídicos, dependendo da interpretação que se faça deles.

3.2 Divergências na jurisprudência

As mudanças jurisprudenciais têm a função de atualizar as decisões sobre determinado tema para torná-las mais adequadas e efetivar os princípios constitucionais tributários e a justiça.

Uma grande questão, que ocorre em relação à produção jurisprudencial, diz respeito à existência de muitos tribunais em nossa estrutura judiciária julgando os mesmos temas e, às vezes, de forma contraditória.

Atualmente, tem crescido a preocupação com a uniformização da jurisprudência e foram criados institutos para tal fim, como a Súmula Vinculante, repercussão geral, recursos repetitivos e outros. A Lei n. 13.105 (Código de Processo Civil) demonstra claramente essa preocupação.

A dificuldade é que, na atual dinâmica da sociedade, cada vez mais têm surgido temas novos para serem debatidos nos tribunais e o sistema recursal demanda um tempo para fazer com que as questões sejam submetidas às Cortes Superiores, julgadas e pacificadas. Isto traz incerteza para os litigantes nos processos relativos ao tema objeto de controvérsia jurisprudencial.

No Direito Tributário, principalmente, a duração razoável do processo significa um tempo precioso porque, para as empresas, significa dinheiro, às vezes milhões de reais. A pendência de um julgamento final, o qual pode ser dar em um ou em outro sentido, acarreta não apenas insegurança jurídica, mas insegurança econômica, porque dificulta o planejamento tributário das empresas.

Assim, por exemplo, na pendência de um processo relativo a uma isenção tributária, a empresa supostamente beneficiária da isenção deve realizar um

planejamento tributário considerando todos os riscos, decorrentes não apenas da possibilidade de uma decisão desfavorável, mas também da sua demora. Isto ocasiona reflexos na economia, em menos investimentos por parte do setor privado, porque a empresa, ao longo do processo, aumenta o valor da conta de tributos controvertidos, a qual não sabe se terá que pagar em caso de decisão desfavorável ou, caso esteja pagando, se poderá restituir em caso de êxito no processo.

3.3 Decadência, prescrição e controle concentrado de constitucionalidade

Conforme salientado, as discussões jurisprudenciais demandam um tempo para serem pacificadas. Esta demora pode superar os prazos de prescrição e decadência no Direito Tributário e, com isto, as questões são decididas, porém não é mais possível a restituição ou pagamento daqueles valores já não tutelados pelo Direito.

O sistema de controle concentrado de constitucionalidade adotado no país tem, como uma de suas finalidades, fixar um entendimento sobre temas constitucionais que passe a ser adotado de maneira uniforme em todas as esferas judiciais e administrativas, implementando o princípio da isonomia em relação aos jurisdicionados e administrados.

O tempo decorrido entre o surgimento da divergência, nas primeiras instâncias do judiciário, até a sua submissão, julgamento e pacificação pelo STF, pode superar os prazos decadenciais e prescricionais no Direito Tributário brasileiro, gerando insegurança jurídica.

Para exemplificar, digamos que uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) seja julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade de determinada exação tributária. A declaração de inconstitucionalidade diz respeito à lei desde o seu nascimento, ou seja, desde quando o tributo começou a ser cobrado já era

indevido. O STF pode modular os efeitos da decisão para o futuro ou para outro momento no tempo (art. 27 da Lei n. 9.868/99²⁵).

Caso os efeitos não tenham sido modulados, aqueles contribuintes que pagaram de boa-fé e não questionaram judicialmente a cobrança, depois do julgamento da ADI, somente poderão pleitear a restituição do que foi pago nos últimos cinco anos (art. 168 do CTN).

Por outro lado, os que ingressaram com ações judiciais e obtiveram liminar favorável para não recolher o tributo, com a decisão procedente em ADI, terão suas ações julgadas procedentes, com efeitos “ex tunc”. Com isto, embora o Direito ofereça a todos o direito de ação, na prática, o princípio da isonomia não é efetivado, porque uns se beneficiam e outros não.

Há que se ressaltar, porém, que aqueles que ingressaram com as ações judiciais e foram beneficiados correram o risco da ADI ser julgada improcedente e terem que arcar com os tributos devidos, com os acréscimos legais, ou seja, correram o risco da insegurança jurídica.

Na situação exemplificada, os princípios da isonomia e da segurança jurídica restam prejudicados. Em um primeiro momento, a insegurança jurídica prevalece por não se poder prever como a questão será pacificada. Em um segundo momento, alguns contribuintes acabam prejudicados em detrimento de outros de acordo com o sentido da decisão no controle concentrado de constitucionalidade.

Esta espécie de insegurança jurídica pode ser vista como um problema ainda maior se for considerado que muitas ADIs tratam de temas de Direito Administrativo, Previdenciário, Civil, Empresarial, mas possuem efeitos tributários nos casos concretos.

Segundo Torres, a relativização da coisa julgada é um tema que vem sendo debatido como instrumento para efetivação da justiça no caso concreto, em uma ponderação de valores na qual a segurança jurídica cederia. Porém, a garantia da

25 BRASIL. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.

coisa julgada não seria passível de ponderação, por se tratar de um dos pilares do Estado Democrático de Direito, além de estar expressamente assegurada no art. 5º, inc. XXXVI, da CRFB/88. Ademais, a relativização da coisa julgada afrontaria a separação dos poderes e a sujeitória à jurisprudência corrente do STF.²⁶

Em qualquer hipótese, com ou sem a relativização da coisa julgada, algum direito fundamental acaba tendo que ceder no caso concreto, seja a isonomia e a justiça ou a segurança jurídica.

Considerações finais

O presente artigo teve o objetivo de identificar em quais pontos a atual conjuntura jurídica e fática da tributação no Brasil não oferece a segurança jurídica necessária ao planejamento tributário.

Primeiramente, foi mostrada a relação entre os princípios constitucionais tributários da legalidade, irretroatividade, anterioridade e isonomia e a segurança jurídica.

Em seguida foram apresentadas as causas da insegurança jurídica no âmbito administrativo, como incerteza sobre determinados conceitos, mudanças nas normas administrativas e abusos de autoridade.

Por fim, foram abordadas as causas da insegurança jurídica na esfera judicial, como incerteza sobre determinados conceitos, divergências jurisprudenciais e alguns aspectos do controle concentrado de constitucionalidade.

Certamente existem muitas outras causas de insegurança jurídica na tributação além das apontadas, que são meramente exemplificativas, mas que foram selecionadas por serem entendidas como as mais relevantes na atualidade, considerando o seu amplo alcance social.

²⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. p. 452/459.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: texto integral. São Paulo: Martin Claret, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.
- _____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.
- _____. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 21 jul. 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. AC 2051 MC-QO / SC. Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 10.06.2008, DJ 10.10.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=553761>>. Acesso em: 02 ago. 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. RE 562351. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 04.09.2012, DJ 14.12.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 02 ago. 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 27 jul. 2015.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. atual. até a EC no 53/06. São Paulo: Atlas, 2007.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.