



Ana Claudia Sousa de Campos

A relação de (in) segurança jurídica entre o Fisco X Contribuinte

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-01](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-01)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

A RELAÇÃO DE (IN) SEGURANÇA JURÍDICA ENTRE O FISCO X CONTRIBUINTE

THE RELATIONSHIP OF LEGAL (IN) SECURITY BETWEEN THE TAX AUTHORITIES X TAXPAYER

Ana Claudia Sousa de CAMPOS¹

- O futuro é incerto.

E no Brasil, o passado também é.

RESUMO: O presente artigo tem por escopo descrever a difícil relação entre Contribuinte e Fisco - em qualquer das esferas do poder político, seja a União, os Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios – onde enseja a insegurança jurídica que se verifica entre aqueles dois protagonistas. O sistema tributário brasileiro gera inúmeras dificuldades de entendimento bem como de interpretação e tem como principal característica sua complexidade. Entendemos ser a “Tributação” uma arma muito mal utilizada nas mãos da Administração. Sendo que o Estado pode transformar a sociedade beneficiando-a de forma significativa, mas deixa a desejar, pois contemplamos uma federação esbanjadora, totalmente despreparada para a utilização do dinheiro público.
PALAVRAS-CHAVE: Fisco; contribuinte; relação jurídica; segurança jurídica.

ABSTRACT: The scope of this article is to describe the difficult relationship between taxpayers and the tax authorities in any of the spheres of political power, whether we are talking about the Union, the Member States, the Federal Districts or the Municipalities - which gives rise to the legal uncertainties which exist between those two protagonists. The Brazilian tax system generates numerous difficulties in understanding and interpretation, and its main characteristic is its complexity. “Taxation” is a very poorly used weapon in the hands of the Administration. The State can transform society, benefiting it significantly, but it can also leave something to be desired, as we contemplate a wasteful federation, totally unprepared for the use of public money.
KEYWORDS: Tax authorities; taxpayer; legal relationship; legal security.

Introdução

O imposto surge sob a influência de fatores econômicos e políticos e é tão antigo quanto a própria humanidade. Vale aqui ressaltar, que para compreender a dinâmica do poder fiscal temos que assimilar alguns aspectos, como: a) o desenvolvimento do fisco que se avança paralelamente à construção do Estado; b) sua aparência moderna que desponta em meados do século XVIII e, c) a

¹ Advogada. Professora. Mestre em Direito. Especialista em Direito Tributário. Conselheira Julgadora do CMT/SP. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – subseção Jabaquara.

Endereço: Rua Luís Góis, 2068 – Saúde – SP/SP CEP: 04043-200 – (11) 2369-9822. Site: www.claudiasousa.com.br E-mail: claudia@claudiasousa.com.br

evolução dos direitos fundamentais no Brasil que ocorre sob a influência direta do movimento constitucionalista que crescia dentro da Europa no final do século XVIII.

Conquanto, com o advento dos tempos modernos, o imposto e sua implementação se fazem necessários para a manutenção da sociedade. Assim, podemos analisar que sua prática revela uma realidade muito mais complexa envolvendo múltiplos atores. É de se admitir que a natureza técnica das questões tributárias, bem como sua característica sensível, exige de certa forma, que o governo desempenhe um papel fundamental na tomada de decisões tributárias.

Além disso, as mudanças ocorridas nas últimas décadas, tanto no campo econômico como político corroborada com o desenvolvimento da globalização institucional completam o panorama. A eficácia de um sistema tributário deve ser buscada no melhor equilíbrio possível entre o nível de receita tributária e o respeito aos direitos dos contribuintes.

A eficiência do sistema fiscal e em particular a sua capacidade de mobilizar os recursos definidos pelo ordenamento² positivo é uma questão essencial, principalmente, por conta da minimização da diferença entre o montante do imposto devido e as quantias efetivamente cobradas, que podemos então considerar a pedra angular da eficiência de nossas administrações tributárias.

É um fato estabelecido que cada política tributária prevista é desenvolvida levando-se em conta o impacto que pode haver na vida econômica da sociedade. Portanto, as relações entre as políticas fiscais e a economia terão que considerar as diferentes escolhas políticas que podem ser feitas. Conscientes das limitações inerentes a essa noção de desoneração tributária, estas últimas empreenderam, nos últimos anos, uma discussão para a grande reforma tributária³.

A propósito, Paulo de Barros CARVALHO⁴ nos ensina que:

² Marco Aurélio GRECO: «Por “ordenamento” entenda-se o conjunto de normas gerais e individuais, dentre estas, inclusive as decisões judiciais. Esta afirmação que, à primeira vista, pode parecer óbvia e despicienda, na realidade não o é, pois existe o risco de serem elaborados estudos que se digam voltados para o ordenamento, mas que, de fato, fiquem centrados em parte desse conjunto (apenas normas gerais), com o que deixam de considerar outra parte igualmente relevante, formada pelas decisões jurisprudenciais». *In Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional*. 2.^a ed. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3.

³ *In Curso de Direito Tributário*. 17.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 16.

«Ao falar em reformas substanciais em nosso sistema tributário, que pressupõe alterações constitucionais de vulto, torna-se relevantíssimo sobrepensar essa experiência, analisando-a minuciosamente, para levar em conta de reflexão as ingentes dificuldades que se entrepõem no trecho que separa a norma da conduta desejada pela comunidade.».

Nessa toada, por existir uma grande incerteza jurídica para o contribuinte há uma tendência em piorar esse vínculo com a Administração. Neste sentido, podemos observar um excessivo número de leis fiscais, interpretações ambíguas, incontáveis instruções normativas, os Tribunais Superiores e os Conselhos Administrativos não se entendem, trazendo ao contribuinte inúmeras dúvidas.

Acreditamos que a confiança é a base dos encontros humanos, e, podemos aí incluir a lei. Quem quiser aprender alguma coisa com outra pessoa, fazer algo com ela, alinhar-se com o seu exemplo, tem que confiar nessa pessoa. É por isso que a condição básica de uma constituição liberal é a confiabilidade na ordem jurídica. O homem só confia em um direito que lhe é familiar.

Se esse desenvolvimento jurídico habitual se tornar mais flexível, espera-se que o direito tradicional se adapte mais rapidamente às demandas atuais do presente, mas permanece vinculado aos requisitos de familiaridade e confiabilidade.

As relações conflitantes que vinculam o Fisco e o contribuinte podem ser de pronto percebidas, porquanto aquele é uma autoridade diante da qual este sente-se impotente. Cabe, no entanto, lembrarmos que na nossa Carta Magna, dentre os princípios constitucionais que ali habitam estabelece o princípio da isonomia ou da igualdade. Assim, a relação jurídica firmada entre o Poder Público e o contribuinte não é de forma alguma de subordinação. Um e outro dispõem de obrigações e direitos mútuos.

De fato, no exercício do poder de tributar, quando exige dos contribuintes o pagamento de tributos, o Estado acaba por revelar sua soberania. No entanto, mesmo diante da soberania, a relação que se desenvolve entre o Estado e o contribuinte não é uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica onde a contribuição prestada pelo contribuinte em benefício dos demais visa o desenvolvimento estatal.

Roque CARRAZZA⁵ a seu modo aborda esse assunto:

«As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar, o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica. Vale lembrar, por exemplo, que, por força do art. 5º, XIII, da CF, as leis tributárias não podem criar embaraços abusivos ao livre exercício do trabalho. Também não podem, ainda que por via oblíqua, compelir os contribuintes a se associarem ou a permanecerem associados (art. 5º, XX, da CF). Estes são outros obstáculos que tolhem o exercício das competências tributárias.».

Assim sendo, pensamos que esta relação necessita de mudanças. Consideramos que tanto a Administração e o contribuinte devem cooperar para a criação de um ambiente fiscal favorável. Mesmo porque, o imposto precisa ser ou mesmo, deve ser empregado, como um instrumento de justiça social, ou seja, deve ser manuseado para redistribuição de riqueza.

Por conta da má utilização do dinheiro público, se observa que os responsáveis pela Administração muitas vezes são colocados a tomarem decisões que vão na contramão do crescimento econômico do país. E o contribuinte vê parte de seu patrimônio arrecadado pelo Estado, sendo utilizado para pagar os custos de uma federação esbanjadora.

Percebemos, igualmente, como as palavras "justiça" e "redistribuição" agem na sociedade, e, por um incrível desvio semântico, o contribuinte que tenta fugir do pagamento do imposto é visto pelo fisco com maus olhos, e, essa inversão de conceitos se espalhou através da forma de agir do Estado.

Fato é que arrecadar não é uma tarefa fácil e por natureza, a administração tributária não é a mais popular. No entanto, consoante nosso entendimento, ela deve ser respeitada e sua legitimidade reconhecida, mas não pode a Administração Pública se comportar de forma a trazer ao contribuinte "dúvidas" pensando que qualquer ação lhe trará danos.

Notadamente, em uma sociedade onde a quantidade dos serviços oferecidos pelas administrações públicas aumentou acentuadamente, enquanto a qualidade deixa a desejar, o cidadão exige cada vez mais que o Estado se

⁵ *In Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 201.

coloque como um prestador de serviço público de excelência, uma vez que a sociedade carece de uma prestação eficiente baseada nas necessidades dos serviços públicos de qualidade.

O Estado de Direito deve garantir a proteção da confiança, bem como o princípio da igualdade. Garante liberdade, assegura a segurança e a previsibilidade da lei, a reserva da lei e sua precedência e apoia a separação de poderes⁶. Deste modo podemos observar que a administração se dedica ao presente, a jurisprudência julga os fatos passados, e os Estados constitucionais estão em processo de renovação.

Consistência criada. O instrumento clássico dessa continuidade, que dá forma ao futuro, é o orçamento, que equilibra poder tributário e necessidades públicas no médio e longo prazo, e mantém a resiliência do contribuinte e as expectativas de desempenho do Estado em linha com a consistência.

Assim, há uma exigência crescente da população para o bom desempenho das políticas públicas, onde as autoridades fiscais precisam urgentemente trazer de volta o verdadeiro papel do tributo, devendo esforçar-se hoje para cumprir plenamente sua missão de serviço público e promover aumento da cidadania fiscal.

1. Breves notas sobre o Princípio da Segurança Jurídica

O art. 37, *caput*, reportou de modo expresso à Administração Pública (direta e indireta) apenas cinco princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e da eficiência (este último acrescentado pela EC 19/98)⁷, que caracterizam o direito tributário e atingem de chapa a "segurança jurídica" do contribuinte.

⁶ VGL. DÜRIG, Tradition und Fortschritt im Recht, in: Festschrift zum 500-jährigen Bestehen der Tübinger Juristenfakultät, 1977, S. 21 (33f.).

⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 32.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 98.

Embora o princípio da segurança jurídica⁸ não figure de forma explícita em nossa Carta Magna⁹, ele é facilmente identificável, visto que pressupõe que exista um corpo de princípios e regras que permita determinar com clareza e certeza as reações do Fisco, como também a criação de tributos pelas pessoas políticas. Nas lições de Cesar Garcia Novoa¹⁰, trata-se a primeira dimensão da segurança a formal (segurança através do Direito), e a segunda da segurança material (segurança do Direito).

Heleno TORRES¹¹ nos direciona afirmando que:

«A construção do princípio de segurança jurídica e, de resto, todos os seus princípios derivados, devem ser concretizados segundo parâmetros coetâneos com os valores do Estado Democrático de Direito e a coerência intrassistêmica, ou seja, afastado de todas as premissas do jusnaturalismo, quanto à designação do seu conteúdo, mas admitida a abertura axiológica, ainda que com reservas para interferências de categorias e preceitos da moral na cadeia de interpretação das normas jurídicas.».

União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm competência para criar tributos. Dessa maneira, a Constituição Federal traçou de forma minuciosa o arquétipo para que os contribuintes não fiquem ao arbítrio destas pessoas políticas.¹² O princípio da segurança jurídica é cobrado por toda a sociedade.

⁸ O princípio da segurança jurídica foi reconhecido internacionalmente, após sua primeira aparição na Alemanha. Inicialmente pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em acórdão Bosch de 6 de abril de 1962. Posteriormente, esta jurisprudência foi reafirmada (CJEC, 14 de julho de 1972, aff. 57/69). É no acórdão Dürbeck de 5 de Maio de 1981 que o princípio da confiança legítima é consagrado como corolário do princípio da segurança jurídica. Por seu lado, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem utilizou-o nos acórdãos Sunday Times e Hentrich v. France de 22 de Setembro de 1994. O Tribunal exigiu que uma lei deve ser precisa e previsível. Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertation-droit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 10 de jun de 2021.

⁹ Desde o advento da Lei 9.784, de 29.1.1999, que "regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal" (estudada mais adiante, no Capítulo VIII), cujo art. 2º arrola os seguintes: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 95.

¹⁰ NOVOA, Cesar Garcia. *El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 72.

¹¹ Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/course/view.php?id=80719> – acesso em 10 de abr de 2021.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* 31.ª ed. São Paulo: Malheiros. 2019, p. 317.

É de fato o cerne das preocupações da nova cultura tributária. Assim assevera José Afonso da SILVA que: “É um dos valores que informam o direito positivo.”¹³.

O Autor traz-nos o conceito de segurança jurídica afirmando que “diferente da segurança do direito que é visto como um valor jurídico que exige a positividade do direito, a segurança jurídica é já uma garantia que decorre dessa positividade”. Segundo ele, a própria Carta Magna reconhece quatro tipos de segurança jurídica, são elas: (i) a segurança como garantia; (ii) a segurança como proteção dos direitos subjetivos; (iii) a segurança como direito social e (iv) a segurança por meio do direito.¹⁴ Em verdade, “a positividade do direito é uma exigência dos valores da ordem, da segurança e da certeza jurídica”.¹⁵

PAULSEN explica que “Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou ainda daquilo em que se pode ter confiança, convicção”.¹⁶

ÁVILA assegura que “a segurança jurídica pode fazer referência a um elemento da definição de Direito e, nessa função, ser uma conduta estrutural de qualquer ordenamento jurídico”.¹⁷

Sustenta Paulo de Barros CARVALHO que o princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica.¹⁸

ÁVILA ainda, assevera que a expressão “segurança jurídica” pode referir-se a um fato, valor ou norma.¹⁹

PAULSEN afirma:

«(...)que para uma melhor identificação da potencialidade normativa do princípio da segurança jurídica, devem ser identificados os seus conteúdos, quais sejam: a. certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade); b. intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); c. estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); d. confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da

¹³ Apud ROCHA, Cármen Lúcia Antunes Coord). *Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito, e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2 ed, ver e ampl. 1 impressão. Belo Horizonte. Fórum, 2009. p. 17.

¹⁴ *Idem, ibidem*.

¹⁵ Apud ROCHA, op. cit., p. 16.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 10.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 92.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 120.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7. rev, ed. São Paulo: Noeses. 2018. p. 287.

¹⁹ ÁVILA, op. cit., p. 125.

aparência, princípio da confiança); e. devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança). Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.»²⁰.

Saber de forma antecipada o que vai acontecer significa para o contribuinte segurança, previsibilidade, transparência na relação jurídica. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação.²¹ Deste modo, o sistema tributário não pode abrir mão da previsibilidade, orienta SCHOUERI.²²

A transparência fiscal é definida pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) como “o acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, compreensíveis sobre as atividades do governo, para que o eleitorado e os mercados financeiros avaliem com precisão a situação financeira do governo e os custos e benefícios efetivos de suas atividades.”²³

Dessa maneira, pensamos que deve existir diálogo no qual a comunicação, informação e transparência, sejam uma constante a trazer benefícios para ambos, já que a administração tributária e as empresas (contribuintes), carecem uma das outras. Neste contexto, havendo uma comunicação direta sem suspeitas entre os autores, com regras claras, indubitavelmente, a atuação do Fisco, seria, assim, fundamental, visto que garantiria que erros não fossem cometidos, e, ainda acreditamos que assim a arrecadação seria maior.

O Estado (fisco) necessita dos contribuintes para poder existir e os contribuintes precisam do Estado para usufruir de políticas sociais que devem ser colocadas à disposição. SCHOUERI explica que: “a transparência fiscal, entretanto, vai além de seu relativíssimo efeito político; é ela condição para eficiência do sistema tributário”.²⁴

A transparência de certa forma daria espaço para uma maior confiança entre os autores. E que tanto as empresas, como os setores contábeis e

²⁰ PAULSEN, *op. cit.*, p. 93.

²¹ ÁVILA, *op. cit.*, p. 122.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 44.

²³ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual de Transparência Fiscal*. Transparência Fiscal & Desenvolvimento, Editora FiscoSoft, São Paulo, 2013, p. 318.

²⁴ SCHOUERI, *op. cit.* p. 49.

tributários teriam uma melhor segurança, e, desta forma, a arrecadação poderia ser mais eficaz.

O princípio da segurança jurídica pressupõe que o contribuinte pode agir com total garantia, ou seja, ser capaz de fazer previsões em seu orçamento com base na legislação tributária e poderá contar com essas previsões. O princípio da segurança jurídica tem como propósito demonstrar ser princípio norteador da atuação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário proporcionando estabelecer credibilidade ao ordenamento jurídico e, dessa forma, preservar os fundamentos basilares e norteadores do Estado Social.²⁵

Assim, o contribuinte precisa da "certeza" de certos elementos, quais sejam: data do pagamento, como pagar, o valor a ser pago e para quem deve pagar o tributo. Esses elementos precisam ser inequívocos, tanto para o contribuinte quanto para toda a sociedade. Desse modo, essa "certeza" está na base do conceito do Princípio da Segurança Jurídica no direito tributário".²⁶

Podemos afirmar que a segurança jurídica é um elemento garantidor da sociedade. E em matéria tributária, a segurança jurídica consiste em conferir aos contribuintes estabilidade, onde possam prever e contar com esse resultado. Trata-se, portanto, de proporcionar ao contribuinte a proteção de seus direitos, de seus bens, sem que leis, especialmente de natureza repressiva ou confiscatória, possam ser estabelecidas de maneira arbitrária tornando ilusória qualquer previsão.

Destaca Vittorio CASSONE²⁷:

²⁵ Segundo César Garcia NOVOA, «Esasí comohay que comprender una visión sustancial de la seguridad jurídica basada en una concepción también sustancial de la legalidad. La sustancialización de la seguridad jurídica en el marco del Estado de Derecho es producto de la propia sustancialización de este tipo de Estado, pues la única forma de garantizar la primacía total de la Constitución es abandonar la idea de un Estado puramente legal, para pasar a ver al Estado de Derecho como un Estado inspirado por un conjunto de principios constitucionales, y en el que las normas jurídicas, fruto de la voluntad general, se someten a un canon de "razonabilidad".»
In El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 29.

²⁶ Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO expõe que: «O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da "segurança jurídica", o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles". *In* Curso de Direito Administrativo, p. 128.

²⁷ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 17.^a ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 5.

«O Estado desenvolve atividades políticas, econômicas sociais, administrativas, financeiras, educacionais, policiais, que têm por fim regular a vida humana em sociedade, por isso que a finalidade essencial do Estado é a realização do bem comum.».

Em vista das adversidades do “Estado do Século XXI quando se confere à sociedade civil papel relevante na construção da liberdade coletiva, a segurança jurídica torna-se valor a ser buscado na construção de um sistema tributário ótimo”, aponta SCHOUERI.²⁸ É fato que o contribuinte, no exercício de seu dever, deve estar a salvo da tributação arbitrária do Estado. Nesse sentido, é consagrado o princípio da legalidade que aparece expressamente na nossa Constituição Federal em seu art. 37, *caput*²⁹ e fundamentado no art. 5º, II³⁰ do mesmo diploma legal.

Hely Lopes MEIRELLES³¹ leciona:

«A legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.»

De acordo com esse princípio somente a lei tem o poder de instituir tributos e fixar os diversos sistemas legais de tributação. Essa situação ocorre por conta da “separação dos Poderes”³², que são concebidos de maneira complementar e harmônica, ou seja, o Estado Democrático de Direito³³ não

²⁸ SCHOUERI, *Direito Tributário*. p. 51.

²⁹ Art. 37, *caput*. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#:~:text=Todo%20o%20poder%20emana%20do,o%20Executivo%20e%20o%20Judici%C3%A1rio . acesso em 10 de dez 2020.

³⁰ Art. 2º: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#:~:text=Todo%20o%20poder%20emana%20do,o%20Executivo%20e%20o%20Judici%C3%A1rio acesso em 10 de dez 2020.

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 35ª edição, Malheiros, 2009, p. 89.

³² São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

³³ Os que leram a Constituição de 1988, ou tiveram notícia certa dela, sabem que a Assembleia Nacional Constituinte abandonou a tradicional expressão estado de Direito, optando pela designação Estado Democrático de Direito, tal como é anunciado no Art. 1.º, de sentido manifestamente preambular. REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das ideologias*. 3ª ed, rev. São Paulo: Saraiva, p. 1.

acomoda poderes absolutos estão desse jeito sempre limitado pela lei. O poder de criar tributos é, portanto, reservado as pessoas políticas. “A instituição e a cobrança dos tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade, uma das travas mestras de nosso direito tributário”, aponta CARRAZZA.³⁴

Assim, “o poder de tributar, no Brasil, somente pode ser concebido como forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer “poder de tributar” prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na forma de competências materiais típicas”, sustenta Heleno Torres.³⁵

2. A (in) segurança nas relações entre o Fisco e o Contribuinte

O direito tributário brasileiro tem como característica sua complexidade. Corrobora com essa afirmação SCHOUERI³⁶ que aponta algumas causas para essa complexidade no nosso sistema tributário; a) pode ser identificado na necessidade de os contribuintes guardarem por longuíssimo tempo, os documentos que comprovam suas operações; b) as diferenciações feitas pelo legislador, justificadas pela igualdade; c) a tributação, vincula-se à complexidade social; d) as dificuldades inerentes a uma federação; e) a complexidade é decorrência de sistemas legais que procuram combater favoritismos, clientelismos e outros favores.

Desse modo, essa complexidade gera inúmeras dificuldades de entendimento como também de interpretação. Para superá-los, no primeiro momento, deve-se observar a intenção do legislador somado ao conteúdo da norma. No entanto, sem um Estado capaz de criar e garantir o cumprimento dessas normas, não haveria o direito de usarmos, gozarmos, destruímos ou nos desfazermos das coisas que são nossas³⁷.

Muito embora o conteúdo da norma pareça bastante explicativo, por vezes não são facilmente acessíveis. Através do conhecimento das verdadeiras

³⁴ CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 86.

³⁵ Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/course/view.php?id=80719> – acesso em 10 de abr de 2021.

³⁶ SCHOUERI, *Direito Tributário*. p. 47.

³⁷ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos. Porque a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2019, p. 45.

intenções do legislador, acreditamos que poderia ajudar a reduzir a complexidade dos padrões tributários incentivar uma melhor aplicação e garantir um grau de segurança para os contribuintes.

Um dos aspectos mais sensíveis da relação entre o Estado e o cidadão está na relação entre o fisco e os contribuintes. No entanto, quando se trata de transparência administrativa permanece no esquecimento. Desse modo, a Receita Federal deveria se tornar um autêntico serviço público, vinculado ao contribuinte por uma relação de colaboração e não de subordinação.

Paulo de Barros CARVALHO³⁸ assim argumenta:

Como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas voltam-se para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, da mesma forma está o enunciado do inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna.

De certo que decisões supostamente discrepantes reforçam o descrédito na justiça³⁹. Sendo que no Brasil sabe-se o momento em que uma demanda judicial tem início, no entanto, ninguém sabe, ou mesmo, pode garantir seu término. Assevera Nalini, “por isso é que a aventura judicial é um terreno minado de surpresas”.⁴⁰

Podemos observar que não há como negar que mais do que qualquer outra área, a tributária merece destaque. Até mesmo porque é nesta esfera onde há a invasão do patrimônio e da liberdade do contribuinte.

Os autores Stephen Holmes e Cass R. Sunstein explicam bem essa relação e dão como exemplo: “O direito à propriedade privada, que é um elemento importante da liberdade, nada significa quando você não dispõe de recursos para proteger o que é seu e a polícia não existe. Somente as liberdades dotadas de valor prático dão legitimidade a uma ordem política progressista.”⁴¹

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7ª. rev,ed. São Paulo: Noeses. 2018, p. 290.

³⁹ Segurança Jurídica: coletânea de textos / Paulo André Jorge Germanos coordenador). Rio de Janeiro: Elsevier. 2010, p. 105.

⁴⁰ Segurança Jurídica: coletânea de textos / Paulo André Jorge Germanos coordenador). Rio de Janeiro: Elsevier. 2010, p. 109.

⁴¹ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos. Porque a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2019, p. 9.

Humberto Ávila assevera no sentido da segurança no ordenamento jurídico:

Em algumas situações o objeto da segurança jurídica não é uma norma, mas o ordenamento jurídico: a cognoscibilidade dirige-se ao ordenamento jurídico em geral, no sentido de que este, no seu conjunto, deve ser inteligível formal e materialmente; a estabilidade pode também referir-se ao ordenamento em geral no sentido de que este, globalmente considerado, deve ter durabilidade; e a calculabilidade igualmente pode fazer referência à ordem jurídica, no sentido de que esta, na sua totalidade.

A Administração tem toda uma gama de privilégios. E dessa maneira, Fisco e contribuinte acabam por travarem um verdadeiro cabo de guerra. Esses dois protagonistas travam uma batalha sem fim onde o excesso de prerrogativas consome a parte mais fraca, qual seja, o contribuinte. Mesmo assim, existem meios legais que os colocam em posições de igualdade.

Sobre o Princípio da igualdade, assevera Paulo de Barros Carvalho⁴²:

Está contido na formulação expressa do art. 5º., caput, da Constituição e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. 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 segurança, e à propriedade... Seu destinatário é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgão da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.

Ainda com relação ao princípio da igualdade preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello⁴³:

O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela as sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

De certo que o princípio da igualdade tributária é primeiramente entendido como a igualdade dos contribuintes em face dos impostos. Essa é a base da justiça tributária, mesmo que não seja suficiente para determiná-la. A relação jurídica que se estabelece entre o fisco e o contribuinte se faz necessário, por

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 151.

⁴³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 9.

conta do respeito as normas e a uma série de outros princípios jurídicos, dentre os quais destaco: a legalidade, anterioridade, capacidade contributiva.

Cabe aqui lembrar e razoar dois momentos; um período, quando no sistema normativo se dizia que tudo o que não era proibido era permitido. Onde vivenciávamos uma fase superformalista, ou seja, onde a “forma” era prestigiada e tínhamos segurança jurídica absoluta, ou seja, sabíamos exatamente o que não se podia fazer. Claro que neste aspecto prejudicava a capacidade contributiva, pois quem tinha dinheiro para contratar os melhores advogados pagavam menos impostos, visto que se estruturavam para exatamente fugir da “fome” do fisco. E um outro momento, o hoje, que sobrepuja a capacidade contributiva, ou seja, visa uma interpretação finalística e a “forma” parece não importa mais.

Fato é que vivemos em tempos de insegurança jurídica. Presenciamos uma conjuntura de flexibilidade do fisco. A segurança jurídica foi reduzida drasticamente. Espera-se, que “o Direito seja minimamente efetivo para poder servir de orientação”, aponta Ávila⁴⁴. Há no nosso sistema tributário uma infinidade de impostos altamente complexos e cheios de exceções, levando o contribuinte a grandes incertezas.

Georges Abboud⁴⁵, traz alguns questionamentos que também coadunam com as nossas incertezas:

O cidadão, no instante em que tem sua questão jurídica decidida pela Administração Pública ou pelo Judiciário, deve contar com sua própria sorte? Ou pode confiar que seus direitos serão avaliados e julgados com bases em premissas democráticas, previamente definidas à luz da Constituição e das leis?

Certamente, o contribuinte escolheria a segunda opção. Mas, muitos têm receio de serem alvos de incontáveis fiscalizações e por consequência inúmeras autuações. Todavia, a segurança jurídica não é produto exclusivo do Poder Judiciário, observa Nalini, “a cidadania tem o direito – na sua face dúplice de direito-dever – de exigir do atual sistema estrita observância às regras adotadas para se evitar o caos na jurisprudência”⁴⁶.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 17.

⁴⁵ ABOUD, Georges. *Discrecionalidade Administrativa e Judicial*. São Paulo: RT, 2014, p. 41.

⁴⁶ Segurança Jurídica: coletânea de textos / Paulo André Jorge Germanos coordenador). Rio de Janeiro: Elsevier. 2010, p. 120.

As múltiplas criações tributárias, a diversificação e a pressão constante dos órgãos de controle, bem como as aberrações criadas pelo poder executivo, inquestionavelmente contribuem para que haja uma incerteza por parte dos contribuintes.

Com efeito, alguns conceitos têm a característica de parecer familiares e ao mesmo tempo distantes da realidade e das preocupações atuais. Embora as acepções como: confiança, integridade e responsabilização pareçam óbvios, especialmente quando apresentados como remédios para os males de muitas instituições e administrações públicas, a noção de segurança aparenta referir-se a uma concepção primitiva, para não dizer historicamente antiquada do ponto de vista do funcionamento das sociedades em geral, e dos assuntos públicos em particular.

Poderíamos pensar na reformulação do significado de alguns conceitos e termos que deveriam ser harmonizados e usados com uma definição específica. Esta reformulação poderia assim ser a ocasião para uma reflexão sobre os méritos de cada provisão, levando, se for o caso, a uma reforma tributária, no entanto, pontual, visto que não devemos esquecer que a reformulação tem implicações materiais consideráveis.

A bem da verdade é que os contribuintes sempre se veem confrontados com uma carga fiscal e tributária cada vez mais opressiva, praticamente insuportável. A própria Administração Pública sofre de inflação e instabilidade normativa, que auxiliam a desenvolver, entre outros fatores, a incerteza jurídica um dos males que causam prejuízos a democracia.

Nesse sentido, o que se espera é a simplificação e estabilização da norma e com isso garantir aos contribuintes o acesso de forma amigável com o fisco sem que haja desconfiança recíproca. “A simplicidade passa pela busca da redução do número de tributos no sistema, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação”, assevera Schoueri.⁴⁷ O que o contribuinte verdadeiramente quer é a garantia de estabilidade. Com isso, pode gerar medidas de grande importância para a atividade fiscal tais como um maior número de investidores, por exemplo.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 44.

Percebemos que a instabilidade e a imprecisão, somadas à complexidade do padrão fiscal e tributário são as principais causas de incerteza jurídica. Mudanças frequentes de entendimento tanto dos Tribunais Superiores, quanto dos Conselhos Fiscais, bem como as dificuldades que surgem quando se trata de interpretar a lei constituem uma fonte de risco para todos os contribuintes em sua relação com Administração.

A complexidade não é em si a fonte importante das grandes dificuldades, mas representa um fator considerável de insegurança para os contribuintes. Percebemos que a instabilidade das decisões resulta em uma forma de "retroatividade econômica", daí podemos perguntar: até que ponto uma mudança no sistema tributário pode mudar substancialmente este cenário?

Com isso constatamos também que a estabilidade das normas implica em abordar as causas de instabilidade, uma vez que em um contexto em que a margem de manobra deixada às administrações para aumentar o orçamento gasto, por exemplo, pode ser reduzido e onde as despesas fiscais são a principal ferramenta para as políticas setoriais, quanto mais essas medidas forem direcionadas para alcançar um efeito específico, mas elas se tornam cada vez mais complexas e fontes potenciais de erro para os contribuintes.

Na mesma toada, com relação a punição relacionada as fraudes, não há dúvidas que a administração possui meios eficazes para penalizar, no entanto, essa forma de repressão, parece-nos ainda não ser de todo modo eficiente, pois mesmo arrecadando trilhões em tributos alguns valores deixam de ser arrecadados.

Damos como exemplo o sistema PGFN Analytics, encarregado de realizar o monitoramento patrimonial e o diligenciamento automático dos devedores, desempenha papel fundamental no Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa. Utilizando as mais avançadas técnicas de bi (business intelligence), o sistema apresenta, inclusive de maneira gráfica, informações relevantes para a tomada de decisão em relação à recuperação do crédito inscrito em DAU. Dentre as principais informações geradas, o PGFN Analytics permite identificar indícios de redução da atividade econômica, de dilapidação patrimonial, de saída fraudulenta do quadro societário, de fraude à execução e de sucessão

empresarial. Além disso, a ferramenta reúne informações perfigráficas dos débitos inscritos e ampla base para localização de bens e direitos.⁴⁸

Não pode ser esquecido que os meios empregados, diga-se o controle feito pelo fisco, deve ser exercido com respeito aos direitos dos contribuintes, aos princípios consagrados em nossa carta magna, o que implica justamente em uma relação baseada na transparência.

Um outro ponto, é que a Administração poderia fixar um prazo para determinar as mudanças, e com isso o contribuinte saberia, que naquele determinado tempo, qual norma utilizar e como se comportar perante o fisco. Sendo que qualquer modificação do texto antes do prazo exigirá explicações da Administração.

Bom, de certo que, com relação aos chamados impostos regulatórios⁴⁹, isso não poderia ocorrer, já que como o próprio nome assinala, têm o condão de regular as atividades econômicas, pois não tem o objetivo simplesmente da arrecadação tributária, que é a função típica de imposto de natureza fiscal. Como dito anteriormente, eles têm a missão de regular a economia em seus vários aspectos, é um instrumento célere e eficaz, o que não seria possível alcançar por meio de uma lei aprovada pelo Congresso Nacional, que poderia demandar anos de discussão.

É preciso ressaltar que a Administração poderia construir um ambiente em que a confiança recíproca gradualmente substituiria a desconfiança. E que a política de controle fiscal não sairia enfraquecida pela construção de relacionamentos mais confiáveis entre a Administração e os contribuintes.

Declara Ávila⁵⁰:

“Quando o cidadão age confiando em se conteúdo, na validade, e na eficácia de uma lei, de um ato administrativo ou de uma decisão judicial e, depois que agiu, e já não pode voltar atrás, vê-se surpreendido por uma mudança de entendimento relativamente ao conteúdo, à validade ou a eficácia das mesmas manifestações estatais”.

⁴⁸ Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf acesso em 11 dez 2020.

⁴⁹ Os impostos regulatórios estão previstos no art. 153, I, II, IV e V da CF (II, IE, IPI e IOF). Por isso, esses quatro impostos não se submetem ao princípio da legalidade tributária, no que tange à alteração de alíquotas, nem ao princípio da anterioridade.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 12.

Mesmo quando observamos a dinâmica de como os impostos funcionam no país com a criação da Lei 12.741/2012⁵¹ que surge com o escopo de esclarecer aos contribuintes o custo tributário incidente sobre os produtos e serviços⁵².

Acresce frisar que há por parte dos contribuintes a obrigatoriedade de prestar informações ao Fisco, ou seja, os contribuintes são constantemente convocados para se justificar perante o Estado, assinala Luciano Amaro⁵³:

[..] por isso, o direito tributário engloba também as disposições que cuidam das obrigações formais dos contribuintes responsáveis (tais como: a de prestar informações, emitir notas, escriturar livros ou entregar declarações), e dos poderes e deveres da administração tributária (por exemplo, a investigação das atividades dos contribuintes), assim como os dispositivos que cuidam da definição de infrações tributárias e penalidades...

O Estado precisa urgentemente preocupar-se com o descontentamento dos contribuintes. Essa insatisfação pode gerar evasão fiscal, crimes contra a ordem tributária, e a saída dos investidores. Certamente a Administração sempre implementará suas prerrogativas para subjugar aquele que não querem pagar os impostos. E por derradeiro, a mudança do relacionamento entre a Administração e os contribuintes implica na adoção de medidas que ajudarão a incentivar ambos a confiarem uns aos outros e podendo assim trazer significativas mudanças sociais e econômicas.

⁵¹ A Lei 12.741 de 8 de dezembro de 2012 nasceu de uma iniciativa popular liderada pela Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP com o objetivo de tornar claro à sociedade que os tributos são pagos pelo consumidor em todas as operações comerciais e não apenas quando o cidadão faz o pagamento diretamente através de uma guia, conforme suposto pela maioria das pessoas pesquisadas. Foram 1,5 milhões de assinaturas e o apoio de 90% da população, conforme pesquisa IBOPE realizada, encomendada pela ACSP. Hoje são 176 entidades participantes. Disponível em: <http://fantastsoft.com.br/basecon/2015/06/12/de-olho-no-imposto-lei-da-transparencia-lei-12-7412012/> acesso em 12 dez 2020.

⁵² O conceito de Transparência Fiscal e o código NBS - NBS é a sigla para Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que produzam Variações no Patrimônio (NBS). Trata-se de um classificador de 9 dígitos para serviços em geral. Como tudo no Brasil, as coisas demoram um pouco para pegar e se tornarem conhecidas e aplicadas. A maioria das pessoas ainda desconhece. Vejamos um exemplo: Para os serviços médicos, ao emitir nota fiscal na lista da Lei do ISS, temos o código: - 4.01 – Medicina e biomedicina – 16,70% (ISS) - 123012100 – Serviços de clínica médica – 16,14% (NBS) Disponível em: <https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1419> acesso feito em 03 de dez de 2020.

⁵³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 4.

3. A Tributação: uma arma poderosa nas mãos da Administração

A Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) foi aprovada em 10 de dezembro de 1948 na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU)⁵⁴ e os membros das Nações Unidas concordaram, pela primeira vez, com princípios que permitem que os seres humanos vivam em liberdade, igualdade e dignidade.

Embora muito progresso tenha sido feito, a explosão da desigualdade e a insegurança descontrolada dos Estados ameaçam tanto os direitos políticos e econômicos quanto os sociais - ainda mais frágeis à medida que são considerados separadamente. A luta pela liberdade é uma constante entre os povos. Sejam os ultrajantes tributos impostos por Luís XVI, ou os tributos ingleses, ou sejam, a derrama, que provocou a revolta contra o “Quinto dos Infernos”, assevera Schoueri.⁵⁵

Os tributos, em geral, é a ferramenta utilizada pelo Estado para intervir constantemente na vida socioeconômica da sociedade. A presença e a permanência do Estado, pressupõe para sua existência, a busca por recursos financeiros.

A etimologia nos permite enxergar mais claramente a noção de “tributum”⁵⁶, originária do latim, simboliza a subjugação de povos vencidos que são forçados a pagar suas dívidas ao vencedor. O imperador era alimentado graças à pressão fiscal. O fiscal poderia “exigir” o pagamento do imposto, por meio do “exactiō”⁵⁷, também com origem do latim do qual extraímos hoje a palavra “exação”, que é a cobrança rigorosa de imposto.

A palavra “contribuir” significa colaborar, cooperar e vem do latim “contribúere”⁵⁸. E quem contribui o faz de livre e espontânea vontade. Daí dizer que a palavra contribuinte está equivocada, visto que ninguém contribui de forma voluntário ao fisco. Todos são compelidos a pagar impostos por meio de lei.

⁵⁴ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social> acesso em 15 dez 2020.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 17.

⁵⁶ DA CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, 4.ª ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 650.

⁵⁷ DA CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, 4.ª ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 278.

⁵⁸ DA CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, 4.ª ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 177.

A partir do momento que contribuinte realiza o fato imponible nasce a obrigação tributária de pagar o tributo, ou seja, sempre estará submetido a máquina da administração. A relação Contribuinte e Fisco não é tão fácil quanto a apresentação geralmente é feita. Assim assevera José Marques Domingues⁵⁹:

O Estado tem por fim a realização das aspirações gerais da população, tais como o estabelecimento da ordem interna para a promoção da igualdade, da segurança coletiva e da liberdade individual, o desenvolvimento material, moral e intelectual da vida em sociedade, a defesa externa; ou seja o Estado recebe atribuições de que se deve desincumbir sempre visando ao Bem Comum, em última análise, dos indivíduos que o criaram.

A Administração exerce o controle de várias formas, e, existe em outra ponta, o contribuinte, com uma enorme resistência à tributação. A rejeição à tributação é tão forte que essa recusa de pagar os impostos torna-se ainda maior quando o Estado não se manifesta no que produz, nos padrões que deveriam ser atingidos.

Sabendo que o Brasil é o trigésimo⁶⁰ país que mais cobra impostos no mundo. Os contribuintes veem na tributação uma arma muito mal utilizada nas mãos do poder, ou seja, o Estado, que poderia transformar a sociedade beneficiando-a de forma significativa. O que se verifica é uma federação que gasta muito mais do que arrecada.

O Estado precisa medir o custo operacional de sua administração e a racionalizar suas despesas. Como qualquer empresa, na atual conjuntura, precisa cortar gastos considerando os elementos do desenvolvimento sustentável, a partir de orientações a serem ponderadas através de políticas públicas.

O tributo está lá para financiar as funções do Estado, serve para fomentar a saúde, educação, a construção de estradas, ou seja, é utilizado para financiar os serviços que são colocados à disposição dos cidadãos.

⁵⁹ DOMINGUES. José Marcos e outros. *Tributação e Justiça fiscal*. Organização Luiz Fux, Luiz Queiroz, Marcos Abraham. 1.ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 21.

⁶⁰ Pelo sexto ano consecutivo, o Brasil é o país com pior retorno à população nas esferas federal, estadual e municipal, quando comparado aos 30 países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, em relação às áreas de saúde, educação e segurança. Os dados são do estudo realizado neste ano pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade> acesso em 11 de dez 2020.

Hugo de Brito Machado⁶¹, assim sustenta:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem válido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não voto poderá o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Seguindo o curso da história, para existir, o Estado sempre necessitou de arrecadar e tomou para si o direito de cobrar o imposto. Daí o fato de ser necessário compreender a passagem de um poder de tributar para o moderno direito de tributar, considera Schoueri⁶²

No início, a cobrança dos tributos, era feita por meio violento, e as diferentes justificativas nascidas ao longo dos séculos são inúmeras. Aqueles que tentavam escapar do pagamento do imposto viam-se penalizados muitas vezes com a sua própria vida. Nos dias que correm, só quem é livre é que paga impostos.

O tributo, pois, “é consequência do exercício da liberdade” afirma Schoueri.⁶³ E essa “liberdade só se mantém e resiste, na medida que indivíduo possui o poder de determinar o que quer e planeja para sua vida”, se posiciona Ávila.⁶⁴

O critério principal para legitimar o imposto é a democracia. E mesmo “nas democracias, os que possuem o poder, ou seja, os “donos do poder” aqueles que vencem as eleições precisam do suporte do povo, do trabalho do povo para que permaneçam no poder. E, assim podem pagar todos os seus excessos, começando com aqueles que atropelam as liberdades”, declara Martins.⁶⁵

Um sistema democrático implica soberania na qual pertence a todos os cidadãos. Se não há transparência da administração, isso compromete a soberania. O problema é que o Estado muda facilmente sua vontade. Ávila aponta que “não há liberdade quando o indivíduo não conhece as operações de

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 42.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 17.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 27.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 12.

⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 49.

ação disponíveis nem tem aptidão para prever minimamente as consequências que cada uma delas irá produzir”.⁶⁶

No mais, é importante que os cidadãos aceitem a ideia de que a tributação é uma necessidade inevitável para a economia, ou seja, os contribuintes precisam entender a dimensão econômica do imposto e que ele pode satisfazer a sociedade como um todo, desde que bem aplicado.

No entanto, a Administração Tributária não escapa dos críticos em geral, sua lentidão, seu formalismo, além da ineficiência de suas missões específicas, que é utilizar de forma indevida o imposto, pode considerar um obstáculo para a liberdade do contribuinte.

A Administração tem o poder de suprimir a aplicação de uma regra, ajustando a sua aplicação ao seu arbítrio, e este poder discricionário reflete na capacidade de integrar e aumenta a dependência do administrado, tudo isso por conta do fator da insegurança. Sob esse viés, o legislador deu garantias legais ao contribuinte para lutar contra os poderes reais da administração, e essas prerrogativas dada ao contribuinte são procedimentos, que tem como corolário os princípios da igualdade e da legalidade.

E por derradeiro, há de lembrar que o princípio da legalidade⁶⁷, não é exclusivamente tributário, pois compreende todo o sistema jurídico, e o que o contribuinte almeja é pagar menos impostos, no entanto se isso não ocorrer, que pelo menos tenham o retorno do “investimento” em garantias sociais de acordo com os valores que são arrecadados.

Considerações Finais

Em conclusão, o conceito de segurança jurídica implica, antes de tudo, uma exigência de clareza das normas jurídicas. A segurança jurídica evoca problemas familiares, como a retroatividade, transparência, legalidade.

Muito embora o princípio da segurança jurídica não esteja de forma explícita na nossa Carta Magna pode ser sustentado no caput do art. 5º da CF, que assegura, entre outras coisas, o direito à segurança que sem dúvida abarca

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 13.

⁶⁷ Art. 5º. II, da CF: “Art. 5º.(...): II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

tanto a segurança física como a segurança jurídica. Assim como no art. 1º do mesmo diploma legal.

Entre as áreas afetadas pela insegurança jurídica, acreditamos que o direito tributário vem em primeiro lugar. A segurança jurídica, portanto, é uma necessidade em um estado de direito. Isso se reflete em nossa legislação por meio de regras escritas, que devem atender aos requisitos de acessibilidade e inteligibilidade. A segurança também exige a previsibilidade da lei para que o contribuinte possa vislumbrar razoavelmente a solução do seu problema.

De fato, não há como conceber um Estado Democrático de Direito sem a “segurança jurídica”. A segurança tributária, pode ser exercida em três níveis: a) não retroatividade da lei tributária; b) a estabilidade; e c) a inteligibilidade do direito tributário

Observamos, assim, que os requisitos deste princípio não se limitam apenas a proibir a irretroatividade da lei. Eles são muito mais largos. Incluem o acesso à lei bem como a previsibilidade da lei, que pode ser definido como o direito do litigante de ser informado com antecedência sobre as consequências dos atos que pratica e dos acordos que celebra.

Desse modo, ele pode determinar seu comportamento em perfeita harmonia com a lei. No entanto, é cada vez mais difícil em face da inflação legislativa.

O tributo é utilizado para custear as funções do Estado. Serve para fomentar a saúde, educação, a construção de estradas, ou seja, é empregado para financiar os serviços que são colocados à disposição dos cidadãos, e, todos nós contribuimos para o bem comum.

É indispensável que o nosso Sistema Tributário Nacional seja de fácil operacionalidade e, harmonioso com todo o texto constitucional, onde o contribuinte possa saber exatamente as consequências de seus atos. Acreditamos que a relação entre o Fisco e o contribuinte deva ser previsível e transparente. Não é só a necessidade de saber, mas sim de prever.

Referências Bibliográficas

- ABBOUD, Georges. *Discricionariedade Administrativa e Judicial*. São Paulo: RT, 2014.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 32.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7. rev, ed. São Paulo: Noeses. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 17.^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- DA CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, 4.^a ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.
- DOMINGUES, José Marcos e outros. *Tributação e Justiça fiscal*. Organização Luiz Fux, Luíz Queiroz, Marcos Abraham. 1.^a ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual de Transparência Fiscal*. Apud *Transparência Fiscal & Desenvolvimento*, Editora FISCOsoft, São Paulo, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional*. 2.^a ed. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos. Porque a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2019.
- LOVETT, Frank. *Uma Teoria de Justiça de John Rawls*; tradução Vinicius Figueira; revisão Maria Carolina dos Santos Rocha. Porto Alegre: Penso, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 35.^a edição, Malheiros, 2009.

NOVOA, César García. El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

PALSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 10.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. 3^a ed, rev. São Paulo: Saraiva.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes Coord). *Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito, e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2.^a ed, ver e ampl. 1 impressão. Belo Horizonte. Fórum, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação.

Segurança Jurídica: coletânea de textos / Paulo André Jorge Germanos coordenador). Rio de Janeiro: Elsevier. 2010.

VGL. DÜRIG, Tradition und Fortschritt im Recht, in: Festschrift zum 500-jährigen Bestehen der Tübinger Juristenfakultät, 1977, S. 21 (33f.).

Sites:

Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertation-droit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 10 de jun de 2021.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#:~:text=Todo%20o%20poder%20emana%20do,o%20Executivo%20e%20o%20Judici%C3%A1rio acesso em 10 dez 2020.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#:~:text=Todo%20o%20poder%20emana%20do,o%20Executivo%20e%20o%20Judici%C3%A1rio acesso em 10 dez 2020.

Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf acesso em 11 dez 2020.

Disponível em: <http://fantastsoft.com.br/basecon/2015/06/12/de-olho-no-imposto-lei-da-transparencia-lei-12-7412012/> acesso em 12 dez 2020.

Disponível em: <https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1419> acesso em 03 dez 2020.

Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social> acesso em 15 dez 2020.

Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade> acesso em 11 dez 2020.

Data de submissão do artigo: 07/01/2021

Data de aprovação do artigo: 15/12/2021

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt