

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

CAIO CESAR NADER QUINTELLA

**OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA
JURÍDICA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2014

CAIO CESAR NADER QUINTELLA

**OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA
JURÍDICA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

São Paulo

2014

Banca Examinadora

São Paulo, de de 2014.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos são dirigidos à minha orientadora, Profa. Elisabeth Nazar Carrazza, e a todos os outros mestres que tanto me ensinaram no período deste estudo.

Igualmente, com muito carinho, agradeço à minha família, Rita, José Cândido, Maria Carolina e cito Isabel, e à minha namorada, Carolina, pelo apoio diário e incondicional.

RESUMO

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o seu parágrafo único. Posto que tal dispositivo foi inserido no Capítulo III do *Codex* tributário, que trata da ocorrência do fato gerador e, especificamente, no seu artigo 116, destinado à regulamentação do momento da sua ocorrência, estaríamos diante de uma norma geral que afetaria a constatação de ocorrência de tal fenômeno jurídico. Diante dessa inovação legislativa de alcance geral nas relações jurídico-tributárias, inicialmente analisa-se a sua interação com os demais elementos que compõem o sistema jurídico nacional, verificando sua adequação, formal e material. Particularmente, em face da imensa pertinência temática ao tema e à sua regência na seara do Direito Tributário como subsistema, analisa-se o Princípio da Legalidade, seu alcance e desdobramentos, para promover o confronto das prescrições e dos efeitos trazidos com a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Igualmente, por decorrência da própria análise de tal instituto axiológico, passa-se a verificar o conteúdo, o alcance e os desdobramentos do Princípio da Segurança Jurídica, o qual inquestionavelmente possui grande abstração e penetração no sistema jurídico nacional, a fim de confrontar seu corolário e imposições com o conteúdo e os reflexos jurídicos do dispositivo sob investigação. Da mesma forma, abordam-se institutos e temas correlacionados ao objeto central de estudo, conferindo um maior aprofundamento à reflexão sobre a sua adequação aos princípios analisados e às demais normas gerais que regem o Direito Tributário no Brasil. Ao final, diante de todas constatações obtidas sobre tema proposto, promove-se a devida conclusão do estudo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Ocorrência do Fato Gerador. Legalidade. Segurança Jurídica. Elisão Tributária. Parágrafo Único do Artigo 116. Norma Geral Antielisiva.

ABSTRACT

Complementary Law No. 104/2001 inserted the sole paragraph to Article 116 of the National Tax Code. Since such a provision was inserted in Chapter III of the Tax Codex, which deals with the triggering event and, specifically, in Article 116, for the regulation of the time of its occurrence, we would be facing a general rule that would affect the observation of occurrence of such a legal phenomenon. Given this legislative innovation of general application in the legal and tax relations, initially we analyze the interaction with the other elements that make up the national legal system, and verify its formal and material adequacy. Particularly given the immense thematic relevance of the topic and its regency in Tax Law as subsystem, we analyze the Principle of Legality, its scope and developments, to foster the engagement of provisions and effects brought with the insertion of the sole paragraph to Article 116 of the National Tax Code. Also, by the very result of such an analysis, we started to check the content, scope and consequences of the principle of legal certainty, which has an unquestionably great level abstraction and penetration into the national legal system in order to confront its corollary and impositions with the legal content and consequences of the instrument under investigation. Likewise, we address the institutes and subjects related to the central object of study, giving a greater depth to reflect on their compliance with the principles analyzed and on other general rules governing the Tax Law in Brazil. At the end, before all observations made on the subject, we promote the proper completion of the study.

Keywords: Tax Law. Triggering event. Legality. Legal security. Tax avoidance. Sole Paragraph of Article 116. General Anti-Avoidance Rule.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 NOÇÕES GERAIS SOBRE O DISPOSITIVO NORMATIVO EM ESTUDO	13
1.1 O Artigo 116 do Código Tributário Nacional	13
1.2 O Advento do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional	18
2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TRIBUTAÇÃO	27
2.1 O Princípio da Legalidade e a Constituição Federal	27
2.2 Legalidade e Obrigação Tributária	31
2.2.1 Legalidade Estrita, Tipicidade e Aplicação da Norma Tributária	34
2.3 O Princípio da Legalidade no Direito Tributário e o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional	42
3 SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO	55
3.1 O Princípio da Segurança Jurídica e a Constituição Federal	55
3.2 Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada	60
3.3.1 Segurança Jurídica e Tributação	64
3.3.2 Segurança Jurídica e o Alcance Temporal das Normas Tributárias	66
3.3.3 Segurança Jurídica e o Alcance Material das Normas Tributárias	75
3.4 O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário e o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional	82
4 ELISÃO E TRIBUTAÇÃO EM FACE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	87
4.1 Norma Geral <i>Antielisiva</i> e Planejamento Tributário	87
4.2 Planejamento Tributário, Abuso de Direito e Abuso de Forma	95
4.3 Interpretação Segundo a Realidade Econômica na Aplicação das Normas Tributárias	105
4.4 A Ausência de Regulamentação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional	113
CONCLUSÃO	119
REFERÊNCIAS	123

INTRODUÇÃO

Fazendo uma observação pontual da história das civilizações, nota-se que as relações tributárias são tão arcaicas quanto as relações de poder mais primitivas da humanidade, quase como se tal dinâmica fosse um elemento inerente à imposição de poderes entre organismos humanos, socialmente organizados, ainda que muito precários.

Independentemente da evolução e do aprimoramento da organização social dos povos, o cerne de tais relações prevalece o mesmo, inclusive como forma de definição e constituição de sua natureza, sendo a capacidade e a medida da penetração de alguma autoridade, que de qualquer forma legitima-se em face dos indivíduos, no rol pessoal de bens das pessoas, impropriamente, aqui, definido como patrimônio, com a finalidade de mutilá-lo em favor deste poder.

Assim, com o advento e eleição, quase que unânime, das nações do Estado Democrático de Direito como forma de organização social para a convivência, a tributação praticada em tais Estados reflete as suas características axiológicas mais basilares, tal como a limitação do poder pelo próprio poder.

Naturalmente, dessa forma, os sistemas jurídicos criados pelas nações contêm todas as normas e regras para o exercício da prerrogativa tributária, trazendo sempre, em contra partida a este instituto arrecadatório, as garantias da proteção do patrimônio das pessoas que se encontram sob a égide de tal sistema.

Se analisado tal conjunto de prescrições e preceitos que dão origem às normas tributárias, temos que guardam a maior relevância aqueles que são os delineadores da área de penetração do Estado no patrimônio tido como privado, que acabam por ser a peça-chave de todas as interações jurídico-tributária do sistema.

Posto que, para o nascimento de qualquer relação jurídica, a tecnicidade jurídico-legislativa vale-se, normalmente, da jurisdicização de um determinado ato, ocorrido em algum determinado ponto do espaço e em alguma fração específica do tempo, as normas reguladoras do então chamado *fato gerador* – em outras palavras,

as regras definidoras de como e quando será devido o tributo ao Estado – são o eixo dessa relação dinâmica milenar de imposição e submissão.

Tal reflexão nos leva, então, ao tema central deste estudo, qual seja, um dispositivo acrescentado ao ordenamento jurídico brasileiro que, como será mais afundo investigado e demonstrado, altera e afeta as limitações do alcance do poder de tributar, atribuindo plasticidade à verificação do nascimento de uma relação jurídico-tributária.

Neste trabalho, trataremos de analisar o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e as consequências e efeitos de sua inserção no sistema tributário brasileiro, à luz dos Princípios e Normas Gerais destes regentes, verificando as lições e convenções da doutrina moderna sobre o tema.

Preliminarmente, antes de qualquer abordagem científica, temos que tal dispositivo é por muitos considerado portador de uma suposta *Norma Geral Antielisiva*, ao passo que dele surgiria autorização para as Fazendas Públicas dos Entes Tributantes desconsiderarem negócios jurídicos, por meio da simples constatação de que estes objetivaram a ocultação da ocorrência de *fato gerador*, independentemente da licitude do negócio *per si*.

Frise-se, aqui, que tal prescrição trata dessa verificação de ocultação – invocada em seu texto legal por meio do termo *dissimulação* – como um ato unilateral da Autoridade Tributária, atribuindo-lhe competência para julgar a finalidade e a suposta intenção das partes que procederam a ato ou negócio jurídico de natureza comercial, civil, etc.

Esta simples constatação, naturalmente feita da leitura do dispositivo sob estudo, sem a exigência de qualquer técnica de hermenêutica avançada, já é capaz de causar certa estranheza àquele ciente das inúmeras limitações do poder de tributar, inseridas ao longo da evolução do sistema jurídico nacional.

Nesse sentido, tendo o Direito Tributário brasileiro, dentro de uma terminologia científica e didática, como subsistema, o qual tem como seu elemento praticamente definidor as relações de adentramento do Estado no patrimônio do

cidadão, como anteriormente mencionado, o Princípio da Legalidade e o instituto da Segurança Jurídica, naturalmente acompanhados de seus desdobramentos singulares – sendo as maiores da limitação do poder – *per si*, já seriam obstáculos para normas advindas das prescrições contidas neste dispositivo, revestindo-se de salvaguardas do contribuinte. Mostra-se, então, necessária a verificação da interação e do confronto desta dita *Norma Geral Antielisiva* com o conteúdo destas garantias, de valor constitucional.

Igualmente, sob a ótica da já consagrada, mas longe da obsolescência, teoria da construção escalonada do Direito, defendida por Hans Kelsen¹, em harmonia com o moderno pensamento de Niklas Luhmann², que propõe uma apresentação do Direito como um sistema social, também guarda suma relevância a verificação das circunstâncias e vias formais, pelas quais tal enunciado normativo fora veiculado ao sistema jurídico vigente, conferindo o procedimento adotado e a atenção às imperatividades jurídicas previstas para tanto.

Não obstante, a sua carga normativa – ainda que seu alcance seja estudado de forma potencial, tendo o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como preceito “matriz” para a exarcação de outras normas – deve ser igualmente analisada minuciosamente, considerando a sua interação dinâmica com as demais normas vigentes, tanto na seara tributária do ordenamento positivado, como nas suas demais regiões, a fim de identificar e delimitar as eventuais inovações jurídicas instauradas e efeitos desencadeados.

Diante dessas considerações, o que se visa aqui é a verificação dos reflexos de tal enunciado normativo no subsistema jurídico tributário, suas consequências científicas e práticas, bem como estabelecer o confronto da norma que dele pode ser sacada em face daquelas outras, que norteiam e habitam a região das mais gerais, abstratas e axiologicamente carregadas do sistema.

¹ **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

² **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

1 NOÇÕES GERAIS SOBRE O DISPOSITIVO NORMATIVO EM ESTUDO

1.1 O Artigo 116 do Código Tributário Nacional

Antes da abordagem direta do preceito normativo sob estudo, cabe uma breve consideração sobre o diploma e o artigo ao qual este foi inserido, com o fulcro de identificar as razões para tanto, confirmando a sua pertinência e a conformidade de sua alocação neste compêndio legal.

O Código Tributário Nacional, diploma editado na década de 1960, visando à ordenação e instituição de um sistema nacional de tributação, guarda as chamadas Normas Gerais de Direito Tributário, que seriam aquelas que permeiam todas as relações jurídico-tributárias que se verificam no território brasileiro, independentemente de qualquer variação material, temporal, espacial ou pessoal da obrigação específica.

Paulo de Barros Carvalho³ define tais normas e explica sua codificação com brevidade e precisão, afirmando que

[...] as normas gerais de direito tributário pertencem ao sistema tributário nacional, subordinando-se ao seu regime jurídico constitucional e arrancando dele todas as projeções e efeitos capazes de irradiar. Afigura-se como um capítulo de enorme influência no desdobramento do sistema, com assegurar e implementar princípios capitais firmados no patamar da Constituição. Bastaria para confirmar essa importância o rol de temas que sob tal rubrica são versados pelo Código Tributário, ao desenvolver e aprofundar institutos, categorias e formas indispensáveis ao manejo do tributo.

Tal assunto pontual será mais adiante mais bem abordado, principalmente no que tange à inserção dessas normas no sistema jurídico brasileiro, mantendo a confluência lógica do desenvolvimento deste texto.

³ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 203-204.

Posto que tal *Codex* guarda os institutos e mecanismos jurídicos basilares e primordiais ao sistema tributário nacional, o artigo 116 é a sua partícula responsável por determinar o momento da ocorrência do *fato gerador*, instante no qual se verificaria a realização, juridicamente relevante e eficaz, de uma conduta descrita como hipótese de incidência tributária:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Como se observa do referido comando, o legislador faz uma distinção das *situações*, por ele mesmo tidas como *fatos geradores*. Confirmando a sua função comentada, Roque Antonio Carrazza⁴ dá a seguinte explicação:

O art. 116 do *CTN*, trata do crucial problema da identificação do preciso instante em que ocorre o *fato imponible*, determinando, após serem tomadas as providências administrativas de estilo, o surgimento do liame abstrato que tem por objeto o pagamento do tributo.

Antes de investigarmos o conteúdo desta prescrição, é importante comentar a questão da terminologia *fato gerador*, assunto há muito explorado pelos doutrinadores da Ciência do Direito Tributário, tendo em vista sua relevância para o fenômeno da incidência das normas de arrecadação tributária e, conseqüentemente, ao presente trabalho.

A expressão *fato gerador*, empregada na própria Constituição Federal vigente e no Código Tributário Nacional, foi considerada pelos estudiosos deste campo da Ciência do Direito como muito imprecisa, não bastando para a diferenciação entre os fatos descritos na hipótese das normas gerais e abstratas e aqueles cuja ocorrência é verificada no plano fenomênico da realidade.

⁴ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 201, p. 227, grifos do autor.

Há muito, Geraldo Ataliba⁵ propôs uma secção do termo ambíguo e impreciso em duas designações diferentes: *hipótese de incidência* e *fato imponible*, largamente aceitas pela comunidade acadêmica. Confirmamos sua proposta:

Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equivocada é generalizada. [...]

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.

[...]

Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência” e *in concreto* por “fato imponible”, pelas razões já expostas.

Posteriormente, atribuindo relevância a tal dissecação terminológica, Roque Antonio Carrazza⁶ também a acata, explicando e ponderando essa nova designação:

Convencidos pela força dos argumentos de Geraldo Ataliba, nós também adotamos as expressões de menor polissemia *hipótese de incidência* e *fato imponible*, para designar; respectivamente, (i) a descrição legislativa do acontecimento ou situação que, uma vez presente, desencadeará o nascimento da obrigação tributária, e (ii) o fato jurídico que se subsumindo à *hipótese de incidência*, determinou tal nascimento. Não desdenhamos, porém, a expressão *fato gerador*, desde que acompanhada das qualificações *abstrato* ou *concreto*; assim: a) *fato gerador abstrato* (ou *in abstracto*) no sentido de descrição hipotética do fato que, acontecido, fará nascer a relação jurídico-tributária, que tem por objeto a dívida tributária; e, b) *fato gerador concreto* (ou *in concreto*), na acepção de fato jurídico que, ocorrido no tempo e no espaço, se subsumiu à *hipótese de incidência* (tipo tributário).

Igualmente, Paulo de Barros Carvalho⁷ faz sua crítica ao termo em questão e apresenta sua própria eleição, fundamentada, de termos para descrever os objetos jurídicos sob estudo:

⁵ **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 55.

⁶ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 11, grifos do autor.

⁷ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 252-254.

Se todas as dicções propostas merecem coima de *ambigüidade*, interessa-nos ressaltá-la naquela que viceja no nosso meio jurídico: *fato gerador*.

[...]

Seria difícil surpreender uma postura dogmática mais desastrosa e que ostente tão acentuado despreço pela função construtiva da Ciência do Direito. Acaso aceitemos, de maneira passiva e acrítica, os erros que os textos de lei cursivamente exprimem, de nada servirá a investigação do sistema positivo, bem como o trabalho descritivo que o explicita.

[...]

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponible*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons de sua juridicidade.

Daqui para frente utilizaremos estas duas expressões para representar, caracterizadamente, a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata (*hipótese tributária*) e sua projeção factual (*fato jurídico tributário*).

Feita tal reflexão, de volta à análise do artigo 116 do Diploma Tributário, fica claro, então, que o termo empregado pelo legislador, qual seja, *fato gerador*, corresponde à mesma designação de *fato imponible* ou *fato jurídico tributário*, instituindo o critério para a constatação de sua consumação jurídica, bastante para o nascimento (*existência*) da obrigação tributária, sendo este o derradeiro *efeito* da subsunção, ali regulamentada.

Na primeira hipótese (inciso I), ele se refere às *situações de fato* ensejadoras da obrigação tributária. Nesse sentido, é certo que tais *situações* factuais invocadas pelo legislador seriam aquelas com suporte físico no plano fenomênico da realidade; por exemplo, a efetiva saída física de uma mercadoria do estabelecimento comercial, com destino ao seu comprador, implicando tal evento, depois de vertido em linguagem competente pelas pessoas legalmente habilitadas (registro formal de acordo com a previsão legal), na obrigação do recolhimento de ICMS, como tipificado nas hipóteses de incidência tributária de cada uma de suas modalidades de incidência.

Nestes casos, para verificação do nascimento da obrigação tributária, é imperativa a constatação da ocorrência concreta e eficaz do fato. No exemplo adotado, evento *saída* do estabelecimento. Ou seja, a simples constatação de uma transação comercial, de natureza contratual – que, por qualquer motivo circunstancial, pode, no futuro, revelar-se frustrada – não seria, *per si*, capaz de lastrear a tributação, no caso exemplificativo, pelo ICMS.

Já o segundo caso aludido pelo legislador (inciso II), que emprega o termo *situação jurídica*, remete às normas tributárias que tem descritos na sua hipótese um *ato/negócio jurídico*, operando-se a subsunção no momento de seu aperfeiçoamento jurídico, não demandando a constatação de qualquer evento fenomênico, material, como é o exemplo do ITCMD, que incide no momento da transmissão jurídica da propriedade de bens por hereditariedade, regulada pelo Direito Civil.

Dessa mesma forma é a lição de Hugo de Brito Machado⁸:

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Isso posto, como se observa da análise feita, a regra contida nos incisos I e II e *caput* do artigo 116 do Código Tributário Nacional realmente presta-se, dentro do sistema tributário nacional, para determinar quando e como será apurada a ocorrência de um fato impositivo – e, conseqüentemente, o nascimento de uma relação jurídico-tributária – sendo, claramente, um comando destinado às Autoridades Tributárias, regulando diretamente toda a atividade arrecadatória nacional.

⁸ **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 129.

Consequentemente, temos tal dispositivo como uma verdadeira norma de estrutura, impondo ao aplicador da lei tributária em vigor as condições jurídicas e o singular instante temporal em que deve ser colhido o *fato*, então consumado, garantindo a sua incidência uniforme, isonômica e assegurando que não haja uma distorção material ou temporal da ocorrência do fato imponível.

Sobre a função das normas de estrutura, leciona Paulo de Barros Carvalho⁹:

São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos. [...] seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente. [...] E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc.

Agora, demonstrado e esclarecido o papel de tal artigo do Código Tributário Nacional, tendo em vista a sua influência em toda e qualquer atividade tributária arrecadatória, por conta da sua característica regulamentadora dos atos exarados pela Autoridade Tributária, faremos a análise específica da inserção do parágrafo único a tal artigo, verificando suas circunstâncias e efeitos.

1.2 O Advento do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional

Fazendo uma breve digressão histórica e política, afastando-se metodologicamente da Ciência Jurídica, propriamente considerada, em 1999, o Ministério da Fazenda (Poder Executivo, dentro da nomenclatura técnica do processo legislativo) apresentou o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que

⁹ **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62, 63.

visava a inúmeras alterações no Código Tributário Nacional, inclusive a adição de um parágrafo único ao mencionado artigo 116 daquele Diploma.

A justificativa e a motivação da inserção deste dispositivo é muito clara, como se observa da Exposição de Motivos do referido Projeto de Lei, constante da Mensagem do Poder Executivo à Câmara dos Deputados MSC nº 1.459/1999¹⁰:

Primeiramente cumpre esclarecer que não se cogita, no presente momento, de promover uma reestruturação completa do referido código, sendo que as alterações propostas, constantes do art. 1º do mencionado projeto, objetivam atribuir, à Administração Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais, naquilo que é mais urgente.

[...]

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Após mais de um ano de tramitação urgente no Congresso Nacional, o Projeto de Lei foi aprovado, transformando-se na Lei Complementar nº 104, de 11 de janeiro de 2001, inserindo o parágrafo único ao artigo 116 do Diploma Tributário, com a seguinte redação:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Cabe aqui comentar, brevemente, sobre a necessidade de que tal dispositivo fosse introduzido no sistema tributário brasileiro por meio de Lei Complementar, ao passo que a matéria por ele regulada lhe confere a condição de uma Norma Geral de Direito Tributário.

¹⁰ Diário da Câmara dos Deputados de 16 de outubro de 1999.

As chamadas Normas Gerais de Direito Tributário podem ser definidas como aquelas que têm influência e regência obrigatória em todo o sistema tributário nacional, como veículo para a implementação e garantia dos preceitos extraídos da Constituição Federal, propiciando o exercício regular da competência tributária de cada Ente Tributante.

Na célebre obra de José Souto Maior Borges¹¹, é exposto o seguinte comentário sobre a natureza e o alcance destas normas:

As leis complementares sobre normas gerais de direito tributário, previstas no artigo 18, §1º são leis nacionais e não leis simplesmente federais. Não são leis, como vimos supra, transcrevendo os ensinamentos de Geraldo Ataliba que regem as relações recíprocas entre o fisco federal e o sujeito passivo de tributos federais. Tampouco dizem respeito, essas normas gerais de direito tributário, à administração da União.

Todavia, ainda que com pertinência exclusivamente histórica ao presente estudo, cabe apontar que houve uma celeuma quanto ao veículo normativo introdutor destas regras, assim como as matérias a elas reservadas. O parágrafo 1º do artigo 18 da Constituição Federal de 1967 (mencionado pelo jurista acima citado, na configuração do texto capital após a Emenda Constitucional nº 1/1969) foi o objeto de tal debate, em razão de sua redação, que previa que “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”.

A Constituição Federal de 1988 repetiu quase todo o seu conteúdo, porém o constituinte do final da década de 1980 preocupou-se em listar as matérias que deveriam ser reguladas por Normas Gerais de Direito Tributário, por sua vez, veiculadas por Lei Complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

¹¹ **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 94.

- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Como fica claro de sua leitura, não há dúvidas que de tal enunciado prescritivo constitucional constrói-se uma norma de estrutura¹², que regula, dentro da nova ordem constitucional instituída, com quais veículos deverão ser inseridas no sistema jurídico novas Normas Gerais de Direito Tributário, condicionando sua validade e produção dos efeitos desejados, dentro da lógica da construção escalonada do Direito.

Confira-se o comentário de Paulo de Barros Carvalho¹³ sobre o tema:

Uma norma “N” é válida no sistema jurídico “S” se, e se somente se, pertencer a esse conjunto, o que significa admitir que foi produzida por órgão previsto pelo sistema, consoante procedimento específico, nele também estipulado.

Após certo debate doutrinário, em suma, o entendimento dominante da academia jurídica, chamada de “corrente dicotômica”, dentro já de uma interpretação sistemática do artigo 146 acima colacionado, é no sentido de que as Normas Gerais de Direito Tributário se prestam para dirimir conflitos de competência e regular o poder de tributar, podendo/devendo dispor, para tanto, sobre

¹² Anteriormente já explicitado o conceito de norma de estrutura, ainda é válido um reforço, ainda que sintético, de sua definição, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Disséramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura, Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deveriam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”. (**Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255).

¹³ **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 70.

as matérias arroladas nas alíneas “a”, “b” e “c”, e devendo ser introduzidas no sistema jurídico por Lei Complementar (de alcance nacional).

Sobre o tema, discorre Heleno Taveira Tôres¹⁴:

Em resumo, a lei complementar deverá ser adotada pela União como instrumento inafastável para exercer suas respectivas competências na criação de “normas gerais”. Numa leitura sistemática do artigo 146, que é regra típica de *constituição nacional*, “normas gerais” somente serão aquelas que venham a ser criadas seguindo tal espírito. Quando o legislativo da União, revestindo-se das magnas funções de *legislador nacional*, as introduzir no ordenamento para i) *regular limitações constitucionais ao poder de tributar*, detidamente àquelas que exigem lei específica para surtir seus efeitos; ii) evitar *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, ao dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes*, do impostos já identificados na Constituição; iii) definir *os tributos e suas espécies*, iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito*; [...]

Diante disso, retornando à análise específica do dispositivo normativo tema deste estudo, como se observa da dicção dessa inovação legislativa, sua função é regulamentar a ocorrência do *fato gerador* (e, diga-se, do próprio poder de tributar), inclusive, razão pela qual, como já demonstrado, é considerada uma Norma Geral de Direito Tributário.

E, de fato, seu alcance é típico da Norma Geral desta matéria, na medida em que seu comando quanto à verificação de ocorrência de fato imponível é destinado às Fazendas Públicas federal, estadual, distrital e municipal, e – como demonstrado – fora devidamente inserido no sistema jurídico vigente pela via adequada.

¹⁴ Conflitos de Fontes e de Normas no Direito Tributário: O Princípio da Segurança Jurídica na Formação da Obrigação Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 148.

Ou seja, comprovadamente, não há qualquer vício de validade na inserção do parágrafo único no artigo 116 do Compêndio nacional de tributação, posto que foi veiculado por Lei Complementar, sendo atendido o requisito formal, estrutural, imposto pelo próprio sistema jurídico para a sua exarcação.

Comprovando tal assertiva, confira-se a lição de Lourival Vilanova¹⁵: “Mas a hipótese da proposição normativa do Direito tem um valer específico: vale, tem validade jurídica, foi posta consoante processo previsto no interior do sistema jurídico.”

Mais do que isso, a razão da sua alocação específica no artigo 116 do Código Tributário Nacional torna-se clara, ao passo que, como justifica o Poder Executivo, haveria a necessidade de *condições mais adequadas ao cumprimento das funções institucionais* da Autoridade Tributária, agora permitindo-lhe desconsiderar negócios jurídicos, ainda que justificadamente, para colher, então, a ocorrência de um *fato gerador* – matéria regulada naquele artigo, inalterada desde a confecção do Diploma.

Pode-se afirmar, daí, que há uma inovação legislativa de altíssima relevância em relação às prerrogativas fazendárias, especificamente no que tange à determinação e verificação do nascimento de obrigações tributárias, posto que seria necessário – agora – desconsiderar atos ou negócios jurídicos para verificar, com *condições mais adequadas*, a ocorrência do fato imponible e, da mesma forma, aplicando-se a lógica reversa: se a validade jurídica do ato/negócio prevalecer, não haveria *fato gerador* a ser apurado.

Tal mecanismo, inegavelmente, afeta profundamente todas as relações jurídico-tributárias no país, uma vez que, bastando a justificativa de que tal ato ou negócio jurídico teria sido praticado *com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato imponible*, este perde seus efeitos em relação à incidência norma tributária. Naturalmente, aqui, também mostra-se de suma importância a verificação da

¹⁵ **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 58.

definição jurídica do termo *dissimular*, empregado no texto normativo, como será oportunamente tratado.

Por sua vez, tudo isso leva ao questionamento do alcance de tal nova prerrogativa para apuração de fatos impositivos, tal como seu respeito às limitações do poder de tributar e às garantias constitucionalmente conferidas aos contribuintes, bem como às demais regras contidas no sistema jurídico, ainda que de outras searas do Direito, devendo ser identificado de qual forma ela encontra limites neste sistema vigente ou mesmo se colide com outros comandos, institutos e, acima de tudo, princípios jurídicos.

Dentro deste pensamento, com a máxima hierarquia no direito positivado, encontramos a Constituição Federal, legitimando toda a ordem jurídica nacional.

Adotando-se uma visão do sistema jurídico como um determinado conjunto de normas, organizadas de uma forma racional e operacional, na teoria moderna do Direito, teríamos a organização hierárquica dessas normas, dentro da chamada “construção escalonada” das mesmas. Em outras palavras, as normas inferiores hierarquicamente buscarão fundamento de validade nas normas superiores e assim por diante, criando um *edifício jurídico*, metáfora precisa de que Roque Antonio Carrazza¹⁶ se vale.

Dessa forma, os princípios e as regras contidas na Constituição Federal vigente serão o núcleo convergente da fundamentação de todas as normas jurídicas válidas do sistema normativo como um todo.

Nesse ponto, é importante frisar que não há diferenciação, como direito objetivo, entre regras e princípios, como Eros Roberto Grau¹⁷ defende, afirmando com objetividade que “princípio é um tipo de regra de direito”. Todavia, pode-se, de fato, diferenciá-los quanto à sua especificidade, concretude e – diga-se até – função,

¹⁶ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 44

¹⁷ **Por Que Tenho Medo dos Juizes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 22.

porém não existe sobreposição de seu valor normativo, meramente em razão de sua espécie.

Paulo de Barros Carvalho¹⁸, em sua obra, faz a seguinte classificação de princípio:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza¹⁹ define que os princípios são, a um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativas e judiciais. Em outros termos, são fonte de direito e ideias-base de normas jurídicas. E discorre mais detalhadamente que

[...] é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.²⁰

Por fim, na recente obra de Humberto Ávila²¹, especialmente dedicada a tratar dos princípios jurídicos, fica claro que estes permeiam todo o sistema jurídico e possuem interação dinâmica, bem como integrativa entre si, garantindo a prevalência dos valores que exprimem, aos quais mantêm íntima proximidade em razão de seu grau de abstração, podendo, inclusive, afastar a aplicação uma determinada norma, validamente positivada, em um eventual conflito de regras:

Em primeiro lugar, nem todos os princípios exercem a mesma função: há princípios que prescrevem o âmbito e o modo da atuação estatal, como os princípios republicano, federativo,

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 154.

¹⁹ Op. cit., p. 62.

²⁰ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 45.

²¹ **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 132-133.

democrático, do Estado de Direito, e há princípios que conformam o conteúdo e os fins da atuação estatal, como os princípios do Estado Social, da liberdade e da propriedade. Se os princípios dizem respeito a diferentes aspectos da atuação estatal, a relação entre eles não é de concorrência, mas de complementação. Metaforicamente eles não se “ombream” uns com os outros, mas se “imbricam” em relações diversas de forma-conteúdo e gênero-espécie. Não se pode, pois, falar em oposição ou em conflito, mas apenas em complementariedade.

Em segundo lugar, nem todos os princípios se situam no mesmo nível: há princípios que se igualam por serem objeto de aplicação, mas se diferenciam por se situarem numa relação de subordinação, como é o caso dos sobreprincípios do Estado de Direito relativamente aos princípios da separação dos poderes, da legalidade e da irretroatividade. Se um princípio é uma norma de execução ou concretização de outra, a relação entre elas não é de concorrência, mas de subordinação.

Em terceiro lugar, nem todos os princípios têm a mesma eficácia: os princípios exercem várias funções eficacias, como a interpretativa, em que um princípio será interpretado de acordo com outro, a integrativa, em que um princípio atuará diretamente suprimindo lacuna legal, e a bloqueadora, em que um princípio afastará uma norma legal com ele incompatível. Nesses casos, também não se pode falar em conflito horizontal, mas apenas em vínculos de conformidade de um princípio em relação a outro, ou em atuação direta de um princípio sem a interferência de outro princípio.

Diante disso, elegemos para o presente estudo o confronto do comando contido no Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional com o conteúdo dos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica, por entendermos serem estes os mais basilares e primordiais do sistema jurídico e as maiores salvaguardas do Estado Democrático de Direito brasileiro, sendo, inquestionavelmente, a base para todas as garantias do contribuinte, guardando, então, enorme relevância para o campo do Direito Tributário.

Assim, agora, passaremos a tratar sobre tais primados, antes de revisitar o dispositivo, tema central deste trabalho, permitindo, dentro da metodologia eleita, a determinação de seu conteúdo e alcance, proporcionando, *a posteriori*, um confronto mais claro destes com a novel prerrogativa fazendária de arrecadação.

2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TRIBUTAÇÃO

2.1 O Princípio da Legalidade e a Constituição Federal

Posto que todo *sistema* é aquele conjunto de quaisquer objetos que estão dispostos em uma organização racional e, por sua vez, sendo um sistema jurídico o conjunto de todas as normas jurídicas válidas de determinado Estado, é mandatório que estas estejam dispostas dentro de uma lógica racional.

Para Hans Kelsen²², tal racionalidade por trás da organização das normas jurídicas, dá-se, substancialmente, pela hierarquia estabelecida entre tais objetos de produção exclusivamente humana:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. [...]

Se começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual²³, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição, é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais. [...]

O escalão imediatamente seguinte ao da Constituição é constituído pelas normas gerais criadas pela legislação ou pelo costume. As Constituições dos Estados modernos instituem sempre especiais órgãos legislativos que são competentes para a produção das normas gerais a aplicar pelos tribunais e autoridades administrativas, por forma tal que, ao escalão da produção constitucional, se segue o escalão legislativo e, a este, o escalão do processo judicial e administrativo.

Na doutrina brasileira, a lição de Vicente Rao²⁴ não só reconhece e replica a explicação de tal organização hierárquica, como a trata na forma de princípio fundamental inerente ao sistema jurídico nacional: As leis se classificam,

²² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 247, 250.

²³ Leia-se, aqui, o termo traduzido como *estadual* como sendo “dos Estados”, no sentido das nações, na sua organização política e jurídico.

²⁴ **O Direito e a Vida dos Direitos**. V. 1, 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 266.

hierarquicamente, segundo a maior ou menor *extensão* de sua eficácia e a sua maior ou menor intensidade criadora do direito.

Sob o primeiro aspecto, nos regimes políticos baseados na federação, as leis se distinguem em federais, estaduais e municipais.

Sob o segundo aspecto, a classificação hierárquica se baseia na conformidade das normas inferiores às de categoria superior e esta conformidade se traduz em dois princípios fundamentais: o da *constitucionalidade* e o da *legalidade*.

Como se depreende de tais lições, não só o instituto da supremacia da constituição como a submissão de quaisquer outros normativos ou comandos às leis propriamente ditas – aquelas imediatamente posicionadas abaixo da constituição dentro de tal escalonamento – são elementos inerente à própria organização do funcionamento dinâmico do sistema jurídico, posto que sem tais regras internas de hierarquia este perderia a condição de sistema, eis que ausente a relação lógico-racional entre os objetos que lhe constituem. Tal fenômeno hierárquico se materializa na concepção mais ampla do Princípio da Legalidade.

Igualmente, nos Estados modernos, à luz de suas Constituições, tal hierarquia se fundamenta e se legitima pela sua gênese popular, democrática, como garantia de que o poder emane daqueles a ele submetidos e encontre seus limites na expressão da sua vontade.

Nesse exato sentido, Geraldo Ataliba²⁵ ensina a importância de tal princípio para a manutenção do instituto republicano:

Se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que seja clara, solene e inequivocadamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei. O Judiciário, aplicando a lei nos dissídios e controvérsias processualmente deduzidas perante seus órgãos,

²⁵ **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 122, 124.

não faz outra coisa senão dar eficácia à vontade do povo, traduzida na legislação emanada por seus representantes.

[...]

Assim, a Constituição consagra o princípio segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer [*alguma coisa*] a não ser em virtude de lei. Isto significa que, no Brasil, só lei obriga, e nenhuma norma, a não ser a legal, pode ter força inovadora obrigatória (nisto o nosso regime é peculiar e mais estrito que a maioria do direito comparado). Entre nós, todos os demais atos normativos, para terem força inovadora obrigatória, devem ser imediatamente infraconstitucionais, como acontece com a lei: só assim podem com ela ser postos em cotejo.

Da mesma forma, é o pensamento de Carlos Ari Sundfeld²⁶:

Sendo expressão da vontade geral, a lei impor-se-á ao próprio Estado, quando este se ocupar do Governo e da Justiça. Nisto consiste a superioridade da lei: na virtude de ser superior – e, portanto, de condicionar – aos atos administrativos e às sentenças. Desse modo, estabelecendo-se uma hierarquia entre a lei e os atos de sua execução (atos administrativos e sentenças), criam-se os meios técnicos indispensáveis ao funcionamento da separação dos Poderes.

[...]

O administrador e o juiz, ao excederem suas atividades (produzindo atos administrativos e sentenças), apenas aplicam a lei, apenas realizam concretamente a vontade geral, sem que suas vontades particulares interfiram no processo. A atividade pública deixa, assim, de ser vista como propriedade de quem a exerce, passando a significar apenas o exercício de um dever-poder, indissolúvelmente ligado à finalidade estranha do agente. Ademais, ninguém exercerá autoridade pública que não emane da lei.

Temos, então, o Princípio da Legalidade como um instituto axiológico de valor altamente prestigiado. Tamanha é a sua importância, que o constituinte brasileiro de 1988 preocupou-se em inserir uma prescrição expressa, na sua porção destinada aos Direitos e Garantias Fundamentais, dando concretude positiva a tal princípio, verdadeiramente, tão fundamental:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes

²⁶ **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 45, 46.

no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]

Sobre a opção constitucional, Paulo de Barros Carvalho faz o seguinte comentário²⁷:

Também explícito em nosso sistema – art. 5.º, II – essa máxima assume o papel de absoluta preponderância. *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.* Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de positividade privilegiada que estipula os limites objetivos.

Como confirma a lição supracitada, a legalidade é um princípio expresso na Constituição Federal de 1988, residindo, inquestionavelmente, no rol das cláusulas pétreas e item fundamental do patrimônio jurídico de todos os cidadãos.

E, reforçado por estar constitucionalmente expresso tal princípio, através da prescrição acima citada, seu conteúdo será de observância inescusável, incidindo na construção do suporte normativo de todo sistema jurídico brasileiro, não podendo, qualquer outro comando – salvo, igualmente expressa, exceção constitucional – violar tal preceito.

Diante disso, temos claro que o Princípio da Legalidade tem como escopo a limitação do exercício – popularmente legitimado – do poder pelo Estado. De tal simples comando capital, de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, traduz-se um dos maiores exemplos do espírito republicano, contido no Estado Democrático de Direito de moderno, pois

²⁷ **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 199, grifos do autor.

apenas a lei, emanada de forma legítima e processualmente rígida, terá efeito sobre a liberdade do cidadão (que sempre se presume absoluta), protegendo o povo de qualquer eventual arbitrariedade do Poder.

Nessa esteira, toda e qualquer relação jurídica, para ser existente e válida, no sentido de não padecer de falta de legitimidade, deve ter respaldo em lei, como expressão do consenso popular, não havendo obrigação jurídica legítima, sem a mandatoriedade de tal consensualidade. Alfredo Augusto Becker²⁸ comenta que “o conteúdo do bem comum e do Direito Positivo, que disciplina a sua produção e distribuição, é determinado pela ‘vontade social preponderante’.”

Feitas tais considerações sobre o Princípio da Legalidade, sobre um enfoque generalista do sistema jurídico nacional, passaremos a abordá-lo dentro do Direito Tributário, como subsistema, verificando a penetração e o desdobro de tal primado axiológico constitucional nesta área específica do Direito.

2.2 Legalidade e Obrigação Tributária

Como explicitado anteriormente, a presença do Princípio da Legalidade nos Estados Democráticos de Direito está diretamente vinculada à capacidade de *autorregulamentação* das nações e igualmente à garantia do cerceamento do poder, pelo próprio poder, evitando o abuso estatal, como um verdadeiro instituto republicano.

Nesse sentido, não obstante a sua previsão do artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, mais adiante no texto constitucional, no *caput* do artigo 37, encontra-se novamente uma menção expressa a tal princípio, dessa vez diretamente aplicada à atividade do Estado (Administração Pública):

Art. 37. 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,

²⁸ **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 197.

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

Nota-se, mais uma vez, a importância e o valor atribuído a tal princípio, com a devida preocupação de asseverar a sua presença nas relações entre Estado e cidadão, classificadas, então, como as de Direito Público. Dentro de tais relações, obviamente, encontramos a chamada relação jurídico-tributária, alcançada diretamente, conseqüentemente, por este asseveramento constitucional.

Contudo – repita-se –, tão grande é a importância de tal princípio para o campo do Direito Tributário, que a Constituição Cidadã reafirmou, novamente, com mais especificidade ainda, a sua presença nas relações jurídico-tributárias (posto que já bastariam as prescrições contida nos Direitos e Garantias Individuais e na regulamentação da Administração Pública para que sua observância fosse atendida na atividade tributária), em comando direto e simples, que inicia o rol das Limitações do Poder de Tributar:

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; [...]

Assim, uma vez adentrada a seara tributária do Direito, como fracionamento didático do sistema jurídico brasileiro, em decorrência da presença marcante de tal princípio, fica a lei, propriamente dita, estatuída como a *fonte exclusiva* do nascimento da obrigação tributária, da forma como reza seu corolário. Nesse sentido, é a lição de Roque Antonio Carrazza²⁹:

O princípio da legalidade, em matéria tributária, domina, na maioria dos Países, o tema inteiro, tanto que costuma ser expresso no aforismo *nullum vectigal sine lege*. Com isto queremos significar que a pretensão estatal, neste setor, se exerce, nos estados do chamado mundo ocidental, por um interesse público e nasce de uma relação jurídica, cuja fonte exclusiva é a lei.

No campo tributário, o princípio da legalidade “trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os

²⁹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 280.

próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos”.

O Professor Hugo de Brito Machado³⁰ ensina no mesmo sentido:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas.

Diante disso, temos que toda obrigação tributária que efetivamente afete o patrimônio do contribuinte deve nascer sempre de lei, naturalmente editada pelo Ente Político constitucionalmente competente, respeitando-se, igualmente, a supremacia da constituição.

Mas não só a criação de novas obrigações tributárias ou a maior oneração patrimonial por parte desta deve respeitar o Princípio da Legalidade, como a primeira vista, eventualmente, pode-se depreender da leitura do inciso I do artigo 150 da Constituição da República vigente, como se este dispositivo estivesse, especialmente para a seara tributária, delimitando o alcance de tal primado e elencando, taxativamente, as situações para a sua obediência.

A doutrina moderna, dentro de uma devida interpretação sistemática do próprio texto constitucional, aponta para a inafastabilidade e a obediência plena ao Princípio da Legalidade, em toda e qualquer atividade tributária, seja legislativa, arrecadatória ou fiscalizatória.

Assim, entende Humberto Ávila³¹, afirmando que “a reserva constitucional de lei é vinculante para todos Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos.”

Igualmente é a conclusão de Fabiana Del Padre Tomé, em estudo recente sobre tal primado constitucional aplicado às relações jurídico-tributárias³²:

³⁰ **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 34.

³¹ **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177.

Tratando-se de autuações estatais, todas elas estão jungidas ao primado da legalidade, em decorrência do disposto no art. 37, *caput*, da Constituição de 1988. Por isso mesmo, não tem sentido o argumento de que apenas as instituições e elevações de tributos estariam sob a reserva legal. Toda e qualquer criação de deveres para o contribuinte subordina-se à legalidade.

Diante disso, por estar o Princípio da Legalidade tão intimamente conectado à aplicação das normas do sistema jurídico tributário, pode-se afirmar que é elemento intrínseco à atividade tributária.

Tal assertiva se confirma pelos desdobros que a Ciência do Direito deu a este primado, que, dentro do campo do Direito Tributário, multiplica-se em “subprincípios” típicos e exclusivos, voltados especialmente para o acobertamento das relações entre contribuintes e Fazendas Públicas.

2.2.1 Legalidade Estrita, Tipicidade e Aplicação da Norma Tributária

Como mencionado, a penetração do Princípio da Legalidade no subsistema jurídico tributário é absoluta. Dando melhor ilustração de tal alcance, a interpretação de tal dinâmica jurídica feita por José Souto Maior Borges³³ é muito clara e conclusiva, afirmando que o poder de tributar, no Estado moderno, esgota-se na lei:

No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgagewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo.

A produção de normas é a eficácia, o modo de atuação do poder tributário.

Uma vez emanadas as normas, entretanto, o poder tributário se exaure no sentido de que, a partir de então, o ente público deixa

³² O Resgate da Legalidade Tributária. In: IX CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2012, São Paulo. **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 363-384, p. 382.

³³ **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 26-27.

exercer suas faculdades tributárias e limita-se a dar efetividade, pelos seus órgãos administrativos, a pretensões concretas juridicamente fundamentadas.

Nessa fase, é plena a subsunção da atividade tributária ao ordenamento jurídico, dissipando-se, aí, a idéia de “poder” para dar entrada aos conceitos de “direito” e “obrigação”. A atividade administrativa de arrecadação, no sentido amplo de aplicação das normas para tornar efetiva a prestação tributária, não constitui, a rigor, uma atividade “tributante”, porém meramente gestora; não se dirige a instituir o tributo – já instituído e regulado por lei – mas simplesmente a “arrecadá-lo”.

À luz daquilo já exposto e de tal lição, temos, então, que todos os elementos necessários para o nascimento de uma relação jurídico-tributária devem estar previstos na lei, cabendo, então, somente a sua *gestão* arrecadatória e, naturalmente, a fiscalização do cumprimento de todos normativos pertinentes.

Nesse ponto, como antes anunciado, temos que o Princípio da Legalidade, nesse subsistema do Direito nacional, reveste-se de roupagem própria, identificando a presença do *princípio da legalidade estrita* ou da *reserva absoluta de lei formal*, uma vez que é indevida a inovação obrigacional, que não pela via legislativa.

Seu conteúdo se exprime no sentido de que apenas a lei, de forma *stricto sensu* considerada, pode dar o respaldo válido para toda e qualquer obrigação tributária que tenha qualquer expressão de ônus (oneração esta arrecadatória ou não), não podendo haver qualquer desvio – por mais tênue que este seja – na subsunção da hipótese de incidência descrita e aquele objeto concreto de tributação.

Tanto assim é, que na legislação nacional, especificamente no artigo 97 do Código Tributário Nacional – compêndio esse, que, como já mencionado, abriga Normas Gerais de Direito Tributário – elencou, com maior precisão, os elementos formadores da hipótese de incidência tributária, reservados para serem estabelecidos em lei:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Pontualmente, aqui, utilizaremos a lição de Humberto Ávila³⁴ para esclarecer o significado pragmático do termo *lei* empregado pelo legislador (uma vez que a Constituição Federal vigente também traz um rol de matérias reservadas à Lei Complementar, como já abordado neste estudo):

A regra da legalidade, que está estabelecida no Código Tributário Nacional (art. 97, CTN), exige que qualquer instituição, aumento ou diminuição de tributo seja feita por meio de lei. Essa lei – como já mencionado – é uma lei ordinária.

Diga-se que tal dispositivo é um desdobro infraconstitucional, com notória maior especificidade da previsão do inciso I, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, que melhor delimita a aplicação daquela limitação expressa ao poder tributante.

Contudo, deve-se frisar que qualquer outra alteração normativa que culmine em maior onerosidade ao contribuinte, ainda que de forma indireta, que tenha se valido de outro elemento, mesmo que diferente daqueles elencados no artigo 97 do *Codex* tributário, se não tiver sido veiculado por lei, será igualmente uma afronta ao Princípio da Legalidade estrita, denotando que tal listagem é meramente exemplificativa, devendo ser feita sempre uma análise teleológica das alterações na regulamentação dos tributos.

³⁴ **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 185.

Sobre o tema, Roque Antônio Carrazza³⁵, cuja obra é vasta e profunda no tema de princípios informadores e norteadores do Direito Tributário, ensina que

O *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçado da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*; ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou *Lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente. Nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal – [...]

Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do *fato impositivo*, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).

Feita esta análise, é importante frisar que vamos encontrar na doutrina recentes menções ao *princípio da legalidade estrita* e do *princípio da tipicidade*, que pode levar a interpretação de que seriam primados autônomos do Direito Tributário.

Todavia, muitos autores entendem, afirmando de forma expressa ou concluindo tacitamente, que a *tipicidade tributária* é um instituto decorrente do *princípio da legalidade estrita*, afirmação com a qual concordamos, tendo em vista a conexão lógica e identidade entre seus conteúdos, bem como a inegável relação dinâmica entre as normas, descritas através dos olhos do cientista jurídico.

Ilustrando essa ponderação, confira-se o breve comentário de Paulo de Barros Carvalho³⁶ sobre o princípio da estrita legalidade e sobre a tipicidade tributária:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos

³⁵ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 283.

³⁶ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 167, grifos do autor.

ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Independentemente de classificações doutrinárias, é certo que os institutos da legalidade estrita e da tipicidade tributária são frutos do Princípio da Legalidade, pontuais e especiais na seara tributária do Direito, garantindo que não haja por parte da Fazenda Pública qualquer subtração de patrimônio privado, sem o crivo republicano da rigidez legal, constitucionalmente imposto, de forma que não haja margem para manobras unilaterais ou abusivas.

Em acréscimo ao tema da tipicidade, Roque Antônio Carrazza³⁷ também ensina em que,

De fato, os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão de seus direitos e deveres.

Em estudo profundo sobre o tema, Misabel de Abreu Machado Derzi³⁸ entende que, na verdade, os *tipos* no Direito seriam modalidade de estruturação naturalmente flexíveis, não guardando o rigor necessário ao Direito Tributário. Contudo, elege os *conceitos*, a *conceituação* dos tipos, como forma adequada para a manutenção e prevalência da máxima rigidez devida. Como se verifica, tal Autora prega a mesma obediência absoluta à legalidade e engessamento da incidência tributária pela prescrição legal, apenas divergindo quanto à adoção de conceitos:

A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade determinam a tendência conceitual prevalente no direito tributário.

Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar dos conceitos fechados do que por tipos.

³⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 574.

³⁸ **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 314.

Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis. Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas ou descobertas implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes sistema tributário.

Posto tudo quanto o exposto sobre a *legalidade estrita* e a *tipicidade tributária*, pode-se afirmar que, sob pena de invalidade constitucional, a aplicação das normas tributárias deve ser sempre a mais estrita possível, não sendo lícito às Fazendas Públicas criar analogias ou dar mais extensão ao seu conteúdo, visando à verificação de sua subsunção tributária a determinado fato concreto apurado.

Sobre o tema, comenta Regina Helena Costa³⁹, reafirmando a violência ao Princípio da Legalidade (bem como ao da segurança jurídica, diga-se desde já) na hipótese da adoção de analogia em matérias de Direito Tributário:

Tradicional o ensinamento segundo o qual constitui a analogia expediente de utilização vedada na seara tributária, porquanto tal poderia conduzir à tributação de fatos não previamente descritos em lei, configurando absoluta violação aos princípios da segurança jurídica e da legalidade.

Cabe aqui a ressalva de que, apesar de o Código Tributário Nacional prever em seu artigo 108, inciso I, o emprego de *analogia*, quando houver *ausência de disposição expressa* para a integração da legislação tributária, no seu próprio parágrafo 1º, é esclarecido que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

³⁹ **Praticabilidade e Justiça Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2007, p. 190.

Ainda, de forma mais contundente, a doutrina moderna é quase que pacífica no sentido de que o ramo do Direito Tributário, no que tange à sua parte obrigacional, não aceita a existência de lacunas e muito menos a sua *complementação* por outras vias, que não a legislativa, como comenta José Artur Lima Gonçalves⁴⁰:

Não pode o Executivo, portanto, “completar” regra-matriz de incidência tributária, nem tampouco presumir a prática de certos atos e, muito menos recorrer à analogia para reputar ocorrido o fato imponível e nascida a obrigação tributária correspondente. A mesma convicção – decorrente da anteriormente assinalada – temos ao afirmar que, em matéria de instituição e arrecadação de tributos, não se pode cogitar da existência de lacunas no direito brasileiro.

Também nesse sentido, apontando a tipicidade, inclusive, como um mecanismo inerente ao fenômeno jurídico da subsunção no Direito Tributário, é a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴¹:

Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Nesse ponto, então, temos como certo que a limitação imposta pelos *princípios da legalidade estrita* e o instituto da *tipicidade tributária* transcende a legiferação (como uma imposição ao editor de normas jurídicas) e atinge a aplicação da norma tributária.

⁴⁰ **Imposto sobre a Renda** – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 84.

⁴¹ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 254-255.

Tal reflexão é primordial ao tema, pois a norma jurídica, observada apenas como texto prescritivo, investido de valor pelo Estado, é estéril, pois “a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida”, como afirma o acadêmico Gabriel Ivo⁴².

Da mesma forma que o Estado como sujeito é uma ficção, à medida que constituído por inúmeros órgãos que, por sua vez, são constituídos por inúmeros agentes, por trás da eficácia da norma, no plano concreto, existe um agente aplicador do comando, e este sempre deve observar a presença dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade na sua atividade.

Ao mesmo se sujeita o Poder Judiciário, como já mencionado em lições colacionadas no presente estudo, ficando igualmente sujeito a tal principiologia, para, inclusive, não haver o extrapolamento da dinâmica e garantia da separação de poderes.

Diante de tudo isso, conclui-se que toda e qualquer obrigação tributária, para existir, numa condição mínima de validade, deve estar integralmente prevista em lei e deve ter sido colhida nos mais estritos termos da sua descrição hipotética, não podendo qualquer autoridade flexibilizar ou atribuir plasticidade aos termos e menções da legislação que a respalda, sendo vedado – sob pena de violação dos mais altos corolários axiológicos do sistema jurídico brasileiro, inclusive o republicano – a atuação extensiva, e diga-se até “ativista”, da Fazenda Pública, nas suas atividades fiscalizatórias e arrecadatórias.

Por fim, é certo que, em qualquer desvio dessa natureza, estaremos diante de um claro extrapolamento do poder de tributar do Estado, evadindo-se da sua submissão à lei, como enfatiza Alfredo Augusto Becker⁴³:

O “poder tributário” não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas. O “poder tributário” é pura e simplesmente uma das manifestações do poder estatal. Além disso,

⁴² **Norma Jurídica: Produção e Controle.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 62.

⁴³ **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 283.

todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – ex lege, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica. Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica, e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada.

Diante de tal consideração conclusiva, vamos agora resgatar o tema central do presente estudo, qual seja, o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e confrontar o seu conteúdo prescritivo com os institutos acima tratados, cuja pertinência e interseção científica são inegáveis.

2.3 O Princípio da Legalidade no Direito Tributário e o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional

Com a premissa comprovada de que, dentro de uma análise sistemática do Direito Tributário, todas as relações entre Fisco e contribuintes devem atender ao rigor do conteúdo dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade tributária, cabe agora investigar e analisar a relação dinâmica do preceito contido no Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma tributário nacional, e seus efeitos normativos, em face das demais normas tributárias e tais princípios.

Retomando, tal comando prevê que a “autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Ou seja, em termos mais práticos, na sua atividade de lançamento⁴⁴, as Fazendas Públicas contam, após o advento de tal dispositivo, com uma prerrogativa

⁴⁴ Naturalmente, tal comando é especificamente informador da atividade de lançar o tributo, pois remete à verificação da *ocorrência* do fato impositivo, atividade a qual, aqui, impropriamente, consideramos como os procedimentos e formalidades adotados unilateralmente, pela Administração Tributária, para, por meio ato administrativo, formalizar juridicamente o crédito decorrente de uma obrigação tributária, como consta da dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

que lhes permite *julgar* a finalidade dos atos ou negócios jurídicos, podendo afastar os seus efeitos, por ser-lhes, agora, conferido o poder de *desconsiderar*, visando à constituição de um débito contra determinado contribuinte.

Melhor explicando, entendemos *julgar*, pois, por implicação lógica, toda vez que se pretende compreender a *finalidade* de determinado objeto ou ação, está implícito um juízo de valor, uma análise subjetiva da interação causa-consequência deste, a não ser que tal fim almejado esteja expressa e objetivamente descrito em tal objeto. Do contrário, não há de falar em análise de finalidade – não, sem julgamento.

No caso da prescrição sob análise, é certa a carga subjetiva, valorativa, conferida à atividade fazendária, posto que a *finalidade* que se visa identificar por trás do ato ou do negócio jurídico é de *dissimular*. A própria definição de tal ação, cujo significado, nos valendo do vocabulário de De Plácido e Silva⁴⁵, seria “embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento), é mais propriamente indicado como ocultação”, nos aponta que é demandada a investigação, a especulação subjetiva, para afastar a *dissimulação* e descobrir aquilo que teria sido *ocultado, escondido, mascarado* ou *acobertado*. Ora, se ocultado algo foi, logicamente, expresso e objetivo não está.

Confirmando o sentido do termo *dissimulação*, vale a leitura do comentário de Marco Aurélio Greco⁴⁶ sobre este exato tema:

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a “máscara” (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que efetivamente *ocorrido* (este é o termo utilizado pela norma do CTN = “dissimular a ocorrência).

Da mesma forma, é interpretação de Livia De Carli Germano⁴⁷, quando comenta tal dispositivo introduzido no Código Tributário Nacional:

⁴⁵ **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. *dissimular*.

⁴⁶ **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 548.

⁴⁷ **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 229, 239.

Em sentido comum, o significado do termo “dissimulação” reporta à ocultação e ao disfarce. [...]

Por fim, no que diz respeito ao parágrafo único do art. 116 do CTN [...] apenas delega à legislação ordinária o estabelecimento de regras procedimentais específicas para o tratamento daquelas situações de *ocultação* do fato gerador por ausência de causa que já autorizam a autoridade administrativa a efetuar o lançamento ou revê-lo de ofício.

Ainda, é muito evidente, então, que a *dissimulação*, independentemente da forma, modelo, ou ato/negócio jurídico empregado, será sempre a qualificação atribuída pela Fazenda Pública à manobra usada para a obtenção de vantagens tributárias, no sentido de evitar, de forma total ou parcial, as consequências jurídico-tributárias daquilo, supostamente, ocultado ou escondido (seja o próprio *fato gerador* ou a *natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*).

Nessa linha, igualmente sobre a interpretação do sentido do termo *dissimular*, é o comentário de Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro, em trabalho conjunto⁴⁸:

c) Dissimular: a palavra possui diversos significados [...]. No contexto do dispositivo legal, pode-se entender que o termo foi utilizado com o sentido de atenuação dos efeitos fiscais dos atos ou negócios praticados. Ou seja, a dissimulação implicaria vantagem consistente na eliminação, redução ou diferimento do ônus tributário.

Organizando essas noções na busca de um sentido lógico, pode-se dizer que, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade administrativa tem competência (poderá) para relevar os efeitos tributários próprios (desconsideração) dos atos ou negócios que tenham por objetivo atenuar os efeitos (dissimular) do fato gerador ou de elementos pertinentes à obrigação tributária.

Diante disso, também pode-se afirmar que o termo *dissimulação*, eleito pelo legislador, não se confunde com o ilícito civil da *simulação*. Isso se evidencia pela Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar, já colacionado ao

⁴⁸ A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, nov. 2007, p. 61.

presente, que deixa claro que o que se visa é ao combate ao *Planejamento Tributário*, à *elisão* e, em momento algum, é mencionando que tal dispositivo é uma medida contra as ilicitudes ou manobras fraudulentas; pelo contrário, atém-se a defender que as Fazendas Públicas necessitam se adequar às novas práticas negociais.

Confirma o sentido do termo *dissimulação*, como diferente de *simulação* (ou *fraude*, ou ainda qualquer outro ilícito de natureza semelhante), o fato de o próprio Código Tributário Nacional já trazer em seu artigo 149, inciso VII⁴⁹, a previsão de que, após a devida comprovação da ocorrência de atos eivados de *dolo*, *fraude* ou *simulação*, poderá-deverá ser efetuado um lançamento de ofício, obviamente sobre a tributação que a conduta ilícita evitou.

Mister apontar que existe parte da doutrina que acredita que o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional foi apenas editado para “reafirmar”, “reforçar” e “redundar” a prescrição do artigo 149 desse mesmo Compêndio, no sentido de que não haveria qualquer inovação de prerrogativas fazendárias, como manifestou Roque Antônio Carrazza:

Permitimo-nos insistir que o parágrafo único do artigo 116 do CTN veio apenas explicitar (desnecessariamente, a nosso ver) o que já se encontrava disposto no art. 149, VII, do mesmo diploma normativo, qual seja, que a autoridade administrativa pode realizar lançamento *ex officio* ou rever lançamento já efetuado, “*quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*”, para prejudicar a arrecadação fiscal

Na mesma linha, outro exemplo, é o pensamento de Alberto Xavier⁵⁰:

⁴⁹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...].”

⁵⁰ **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-Elisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 156.

Para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma clausula geral anti-elisiva, a Lei Complementar nº 104/2001, restrita à figura clássica da simulação, foi como na fábula de Horácio, retomada por *La Fontaine*, a montanha pariu um rato [...].

É de se observar que tal corrente de pensamento defende que não haveria, por parte do dispositivo inserido no sistema tributário nacional, a instituição de *norma antielisiva*, mas sim *antievasiva*, como já existia. Ricardo Lobo Torres⁵¹, por sua vez, opõe-se, reconhecendo inovação jurídica no advento deste dispositivo inserido pela Complementar nº 101/2001 e dando as razões de que por que não se trata de mais uma proibição à *evasão*:

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC nº101/2001 (sic), é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma antissimulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos e negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é a característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil.

Desta forma, se tal prerrogativa de desfazer negócios *simulados* reside expressa em tal *Codex* desde sua original edição, naturalmente, agora, a suposta necessidade fazendária de *adaptar* (como consta da exposição de motivos) não é ao combate de práticas de negócios fraudulentos, pois sempre pôde e ainda pode fazê-lo, com o arrimo legal necessário.

Cabe aqui também frisar que, inclusive, muito adequadamente a toda principiologia até aqui exposta, o legislador de 1966 condicionou o lançamento de ofício após a verificação de práticas dolosas, fraudulentas e simuladas, após a *comprovação* de tal conduta, e não conferiu à Autoridade Tributária tal poder –

⁵¹ **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 55.

diferentemente daquilo previsto no Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma tributário.

Obviamente, posto que o instituto e conceito de simulação é regulado pelo Código Civil, atualmente em seu artigo 167, § 1º⁵², é certo que cabe ao Poder Judiciário, atendidas todas as prerrogativas inerentes ao devido processo legal, efetuar a declaração juridicamente eficaz de tal prática, para, só então, permitir uma eventual e posterior desconsideração de seus efeitos, para se proceder a qualquer ato administrativo pelo Fisco.

Nesse exato sentido é a conclusão de Roque Antonio Carrazza, em comento a tal suposta prerrogativa fazendária⁵³:

Com apoio nestas lições, é com convicção que reiteramos que somente o Poder Judiciário está investido de autoridade para, reconhecendo a simulação, determinar a desconsideração do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Para tanto, deverá, evidentemente, observar os parâmetros constitucionais e legais.

Diante disso, fica claro não só que tal dispositivo, ora sobre investigação, tem como objetivo a desconsideração de atos e negócios lícitos, sem qualquer defeito jurídico comprovado – inclusive a simulação – legalmente capaz de culminar em sua desconsideração, mas também sobre a outorga indevida de poderes às Fazendas Públicas para efetuar tal avaliação e declaração, prévias a tal desfazimento.

Naturalmente, tal pensamento nos remete, ainda que mediatamente, a um pensamento finalístico, diga-se até economicamente interpretado, do negócio jurídico atrelado ao fato imponível. Tal assunto será tratado no presente estudo, com

⁵² “Art. 167. [...]”

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

⁵³ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 250.

a devida atenção e profundidade merecida, mais adiante, visando não comprometer a cadência metodológica que espera-se manter.

Visando ilustrar nossas assertivas, fica claro que, lançando mão desta prerrogativa de subjetividade na análise da *finalidade* do ato ou negócio jurídico praticado que *dissimula* fato gerador, poderia, então, um agente fiscal lavrar uma autuação, desconsiderando o negócio jurídico X, efetivamente celebrado, com respaldo na hipótese de incidência tributária que descreve a celebração do negócio jurídico Y como fato imponível, sob a alegação de que este foi celebrado com a *finalidade* de evitar uma tributação maior, destinada ao negócio Y, pois o resultado jurídico final, almejado pelas partes, seria o mesmo, tanto optando-se por celebrar X ou Y.

É inaceitável tal cenário diante de todo o conteúdo e obrigatória regência dos princípios da *legalidade estrita* e da *tipicidade*, sendo uma violação contundente aos mais basilares comandos constitucionais, dos quais se constrói o sistema jurídico tributário.

Nesse sentido é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho⁵⁴:

Somente haverá subsunção do fato jurídico à norma, se estiverem presentes, na linguagem prescrita, todas as notas características do conceito eleito pelo legislador para integrar a hipótese normativa. Consequentemente, dependendo da forma como o negócio jurídico é efetuado, quer dizer, da linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um ou outro fato jurídico, irradiando os efeitos tributários a eles imputados ou, conforme o caso, não se caracterizando sequer como fato jurídico tributário.

A situação que acabei de referir dá-se nas situações em que o legislador, ao selecionar os fatos susceptíveis de tributação e lhes atribuir correspondentes efeitos jurídicos emprega “tipos estruturais”, relacionados a formas e atos de direito privado. Nesse caso a fenomenologia da incidência somente se verificará quando o procedimento adotado pelo particular corresponder inteiramente à forma normativamente prevista. Se o procedimento empregado pelo particular é diverso daquele utilizado para concretizar o negócio conotativamente descrito pela norma jurídica, distintos são

⁵⁴ **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 79-80.

os negócios jurídicos, ainda que seus efeitos econômicos sejam iguais, não havendo que falar, por conseguinte, em enquadramento do fato à norma. Daí por que a opção negocial feita pelo contribuinte para melhor operacionalizar o desempenho de suas atividades, quando estiver plenamente permitida, ou seja, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, não pode ser desconsiderada pela autoridade administrativa, para fins de tributação. O desprezo pela forma adotada encontra óbice intransponível na legalidade tributária e na já referida tipicidade fechada.

A desconsideração do negócio somente é possível quando verificada – e comprovada – a ilicitude da conduta praticada pelo contribuinte; ao contrário, se o ato é lícito, sua desconsideração é inconcebível.

Ainda, sob outro enfoque, poder-se-ia afirmar que tal prerrogativa de avaliação subjetiva da finalidade do ato ou do negócio jurídico praticado acaba por conferir uma verdadeira manifestação de *discricionariedade* ao ato de lançamento tributário, cujos os limites são somente as conjunturas, de cunho finalístico, do agente administrativo sobre a intenção do contribuinte. Nessa linha, comenta Ricardo Lobo Torres⁵⁵:

A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária.

Observe-se como a definição de ato administrativo discricionário se encaixa nesta descrição do preceito contido no texto do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello⁵⁶:

Atos ditos *discricionários* e que melhor se denominariam atos praticados no exercício da competência discricionária – os que a Administração pratica dispendo de certa margem de liberdade para decidir-se, pois a lei regulou a matéria de modo a deixar campo para uma apreciação que comporta certo subjetivismo.

E, mais adiante, o mesmo Autor⁵⁷, na mesma obra, explica:

⁵⁵ **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 55.

⁵⁶ **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 406.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 947, 948.

Quer-se dizer: não é o ato que é vinculado ou discricionário [...] discricionária é a **apreciação** a ser feita pela autoridade quanto aos aspectos tais ou quais e vinculada é a sua situação em relação a tudo aquilo que se possa considerar já resoluto na lei e, pois, excludente de interferência de critérios da Administração.

Como se vê, só é possível a *discricionariedade* no Direito Público brasileiro quando a lei *deixou campo para uma apreciação que comporta subjetivismo*, que caiba *apreciação* igualmente de maneira subjetiva, por a lei não ter, propositadamente, resolvido todos aspectos quanto àquela matéria.

Agora, diante de todas as lições e análises feitas sobre a doutrina trazida neste presente estudo sobre o Princípio da Legalidade e seus desdobramentos no Direito Tributário (*tipicidade e legalidade estrita*), está mais do que certo que, no que tange à verificação de ocorrência de fatos impositivos, a Autoridade Tributária deve apenas ater-se àquilo fixado na lei que respalda a hipótese de incidência tributária daquele tributo específico, sem qualquer desvio, extensão, analogia ou subjetivismos, sob pena de violação de tais preceitos e invalidade do lançamento pretenso.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho⁵⁸ é categórico na ausência de discricionariedade no ato de lançamento:

O ato jurídico administrativo de lançamento é vinculado, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados, há de pautar sua atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência. Exatamente assim o ato de lançamento tributário, onde não se permite atuação discricionária. Declara-o, prescritivamente, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, e o sistema do direito positivo o confirma.

⁵⁸ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 374.

Frise-se que abordamos o tema da *discricionariade* pela natureza jurídica do lançamento (a de ato administrativo) e por ser, cientificamente, a classificação atribuída a qualquer ato jurídico, praticado pela Autoridade Pública, no desempenho de suas funções, eivado de subjetividade e margem de *juízo* para a aplicação da lei.

Fornecendo mais um exemplo, diante da autorização contida no Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, poderiam, então, dois negócios jurídicos totalmente idênticos, praticados sob as mesmas circunstâncias, mas em tempo ou locais diferentes, sofrerem tributação diferente, sem que haja qualquer inovação ou diferenciação legislativa tributária sobre tal negócio, bastando o agente fiscal que verificou a ocorrência de apenas um deles *juizar* que a sua celebração seria uma prática *dissimulada* de outro ato jurídico, com outra oneração tributária, procedendo ao lançamento de ofício, enquanto outro agente fiscal, que verificou a ocorrência do outro negócio, não entendeu pela presença de tal *dissimulação*, também dentro de seu *juízo*.

Através tal exercício hipotético, revela-se a presença de colossal margem de subjetividade atribuída não só às práticas fiscalizatórias das Fazendas Públicas, mas também na atividade de constituição do crédito tributário, algo tão nefasto que, até em hipótese, deve ser rechaçado.

Na verdade, o que se constata é que a impossibilidade de o ato de lançamento tributário estar sujeito aos subjetivismos do agente público e a própria proibição à *discricionariade*, na verdade, são mera decorrência lógica da aplicação dos *princípios da estrita legalidade* e da *tipicidade*.

Ainda, há de se ponderar que o texto do Parágrafo Único do Artigo 116, tenta – diga-se, ironicamente – dissimular o seu desrespeito ao primado da legalidade e os seus desdobros, quando prescreve, ao final do dispositivo, que, para a autoridade administrativa gozar de tal prerrogativa, deverão ser “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Desde já, esclarecemos que, até o final da elaboração do presente estudo, nenhuma lei regulamentadora de tal dispositivo foi publicada e tal assunto será, mais adiante, abordado novamente.

Contudo, ainda que venha a ser regulamentada a prescrição de tal dispositivo em lei ordinária, restando a mencionada subjetividade formalmente prejudicada no que tange à descon sideração – posto que haveria, então, um procedimento para tanto –, é claro que *lei ordinária* não seria capaz de sanar todos os vícios de constitucionalidade e, especificamente, o atropelo ao Princípio da Legalidade que a norma que lhe daria suporte de validade, então sob regulamento, permite.

Isso, pois, como anterior e exaustivamente demonstrado, o dispositivo aqui estudado, veiculado por Lei Complementar, *per si*, já atribui elasticidade indevida à fenomenologia da subsunção tributária e, naturalmente, altera a rigidez da atividade de lançamento, atribuindo valor jurídico-tributário ao resultado final e à suposta intenção do ato ou negócio. Além disso, como letal afronta a todas as garantias do contribuinte, tal norma propicia a descon sideração de atos e negócios plenamente lícitos, pela própria Autoridade Tributária.

A não ser que, por hipótese absurda, a futura regulamentação legislativa desta prerrogativa inconstitucional concedida ao Fisco venha para revogar tudo aquilo que deveria então regulamentar – técnica legislativa que entendemos ser inexistente e impossível dentro de uma visão escalonada e sistemática do direito positivo, ao passo que toda norma regulamentadora de outra norma é de hierarquia inferior àquela regulamentada, não operando-se, assim, a revogação –, o dispositivo em questão restará maculado.

Posto isso, como observamos, o comando prescritivo contido no Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional é inquestionavelmente um suporte para a construção de *Norma Geral de Direito Tributário* que autoriza as fazendas a agirem com subjetividade e flexibilidade quando da apuração da ocorrência de fato imponible de quaisquer tributos, um

desvirtuamento, sem proporções, do Princípio da Legalidade, aplicado ao Direito Tributário, minando a rigidez da tipicidade de todas e quaisquer espécies tributárias.

Nessa esteira, é interessante notar que tal comando, como antes já abordado, formalmente atente a todas normas de estrutura para sua inserção no sistema jurídico. Ele é válido. Não obstante, é o seu conteúdo e os efeitos de sua inserção no sistema jurídico tributário que são absolutamente incompatíveis com as limitações, constitucionalmente firmadas, do exercício do poder de tributar. Muito pertinente, nesse ponto, é a lição de Hugo de Brito Machado⁵⁹ sobre o tema:

Colocada, como está, em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar o tributo.
[...]

Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, §4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Dessa forma, por derradeiro, resta claro e certo que tal dispositivo inserido no Código Tributário Nacional traz consigo uma concessão à Autoridade Tributária de deformar as hipóteses de incidência tributária, fazendo com que ocorra a artificial subsunção de determinados fatos a normas ensejadores de obrigação tributária – fatos, estes, outrora, fora de alcance da atividade arrecadatória – sem o respaldo da rigidez legal e, *ipso facto*, do consentimento popular inerente à produção legislativa, revelando-se inafastável agressão ao modelo republicano, ao Princípio da Legalidade e os seus desdobramentos já abordados, não podendo ser sanada pela edição de quaisquer outras normas que o regulamentem.

⁵⁹ **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 132.

Além da sua relação violadora com o Princípio da Legalidade, naturalmente também se observa na análise deste dispositivo sua incompatibilidade com o Princípio da Segurança Jurídica – intimamente ligada à *legalidade*, tendo em vista as raízes axiológicas republicanas de ambos – que, igualmente, merece atenção individual no presente estudo, tendo em vista a forma como o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional desrespeita todo o seu conteúdo e desdobros institucionais no sistema jurídico vigente.

3 SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO

3.1 O Princípio da Segurança Jurídica e a Constituição Federal.

É certo que os princípios jurídicos podem ser divididos entre explícitos e implícitos, dentro uma abordagem do Direito como sistema positivado. Assim, muitos são os princípios que não encontram em qualquer prescrição contida no texto constitucional – ou mesmo legislativo, estritamente considerado tal termo – uma identidade ou referência direta e objetiva, residindo, então, implicitamente em um dado sistema jurídico.

Contudo, não há de se falar em sobreposição ou hierarquia entre princípios, em razão de tal classificação, como leciona Roque Antonio Carrazza⁶⁰:

Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe. Se existe, o jurista, com o instrumental teórico que a Ciência do Direito coloca à sua disposição, tem condições de discerni-lo. De ressaltar, com Souto Maior Borges, que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito. Tudo vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro, e não do fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico.

Considerando isso, temos a chamada segurança jurídica como um princípio constitucional implícito, diferentemente do da legalidade, que, como antes demonstrado, encontra-se expresso na Carta Magna de 1988, possuindo grande abrangência e abstração, ao passo que compõe o próprio ideal de Direito dos Estados Democráticos modernos, construído no sistema jurídico brasileiro vigente a partir dos valores mais remotos, invocados na Constituição da República, como acrescenta o Professor⁶¹ anteriormente citado:

Aforados em texto de bom cunho, podemos afirmar que o Direito regula o comportamento das pessoas para tornar possível a vida social. Tal regulação manifesta-se por meio das *normas jurídicas*, regras de comportamento que produzem seus efeitos na sociedade.

⁶⁰ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 46-47.

⁶¹ *Ibid.*, p. 468, 470.

Essas normas, é claro, não devem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto, formando um *sistema*, um *ordenamento jurídico*. Neste contexto, a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no “Preâmbulo” da nossa Carta Magna, no patamar dos *valores supremos* da sociedade brasileira, pelo quê inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.

[...]

Daí podemos avançar o raciocínio proclamando que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso *Estado Democrático de Direito*, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público.

Sobre a definição e conteúdo de tal princípio, Geraldo Ataliba⁶² afirma que “a segurança jurídica expressa-se praticamente na previsibilidade da ação estatal” e, desenvolvendo tal tema em sua obra, acrescenta que tal axiologia, valiosa ao ideal republicano (valor maior e mais abrangente princípio do sistema jurídico brasileiro, ponto de convergência de todas as garantias e direitos constitucionalmente firmados, de acordo com tal jurista), aproxima-se e muitas vezes se reveste da chamada *certeza do direito*, explicando que:

Assim se vê que certeza, confiança, lealdade, autorização, consentimento, segurança, previsibilidade, representatividade – república, enfim –, dão consistência e dimensão densas ao chamado princípio da certeza do direito. De fato, lei prévia é a conhecida pelo cidadão antes que tome suas decisões, antes que determine seu comportamento em assuntos que possam sofrer direta ou indireta influência da ação dos poderes públicos.

É na linha destas diretrizes, respeitando esta tônica, caminhando no rumo assim estabelecido, que se dará a interpretação às normas de direito público, acomodando a ação do Estado às exigências capitulares do princípio republicano.

Neste ponto, é prudente apenas explicar que o Princípio da Segurança Jurídica e a *certeza do direito* podem ser observados como princípios autônomos,

⁶² **República e Constituição.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 182, 183.

sem que haja relação de identidade entre eles, como é o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁶³:

Não há por que confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deontico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

Em acréscimo a tais lições, esclarecemos que, por ser o Princípio da Segurança Jurídica de alta abstração e contentor de grande carga axiológica, a *certeza do direito*, na forma como explanada por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, pode ser interpretada também como um instituto contido no próprio Princípio da Segurança Jurídica, posto que conspira para dar ao cidadão de determinada nação a sensação de *segurança* – seja com a previsibilidade ou com a certeza – no resultado da interação lógica “causa-consequência” de suas ações e de terceiros, incluindo o Estado.

E nesse sentido, por sua vez, Humberto Ávila⁶⁴, em obra que trata exclusivamente de tal instituto principiológico, que acredita que a *certeza do direito* compõe o corolário do princípio sob exame, explica a segurança jurídica da seguinte forma:

O princípio da segurança jurídica determina a busca dos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade no Direito. Esses ideais (porém, e com a permissão para o emprego de uma metáfora) compõem a parte da segurança jurídica que pode ser vista acima do mar, tal qual um *iceberg*, cuja ponta esconde uma imensa, extensa

⁶³ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

⁶⁴ **Segurança Jurídica** – Entre Permanência, mudança e realização do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95.

e profunda base submersa. Como o princípio da segurança jurídica delimita os contornos daquilo que é indispensável para que o cidadão possa, de acordo com o Direito, plasmar o seu presente e planejar, livre e autonomamente, sem engano ou injustificada surpresa, o seu futuro, inquiri-lo é, a um só tempo, investigar, de um lado, os direitos de liberdade, de igualdade e de dignidade e, de outro lado, os princípios relativos à atuação estatal. Mais do que isso: os ideais que o integram revelam, indiretamente, o tipo de sociedade que se visa construir, pelos tipos de Estado e de cidadão que resultam da sua configuração. A exigência de cognoscibilidade permite que o cidadão possa “saber” aquilo que “pode ou não fazer” aquilo que deseja e que tem condições de ser. A segurança jurídica, em outras palavras, é um instrumento para que o cidadão possa saber, antes, e com seriedade, o que pode fazer, de modo que possa melhor ser o que pode e o que quer ser.

Em suma, pode-se afirmar que a segurança jurídica, como princípio, tem seu escopo na estabilidade nas relações jurídicas, no sentido de previsibilidade que, por sua vez, transmite àquele que vive sobre a égide de um determinado sistema normativo a ideia de confiança e serenidade nas respostas jurídicas aos seus atos, em contraposição à arbitrariedade e incerteza, presentes nos estados totalitaristas.

E, em se observando a evolução política dos Estados modernos, pode-se perceber a inserção, gradativa e cada vez maior, de garantias do cidadão, oponíveis ao Estado, nas suas constituições, com o claro intuito de promover a segurança jurídica.

Frise-se que toda evolução política de uma nação tem um efeito reflexivo no ordenamento jurídico desta, posto que o sistema do Direito recebe elementos valorativos da sociedade através de transferências de outros sistemas sociais do Estado – como o sistema político, por exemplo – que acabam por se traduzir em prescrições formais do Direito e, por sua vez, em normas, adaptadas e atualizadas aos valores e necessidades desta nação, como prega a teoria de Niklas Luhmann⁶⁵.

Igualmente, diante de tais lições, podemos afirmar que o Princípio da Segurança Jurídica, como altamente prestigiado pela Constituição Federal brasileira,

⁶⁵ **Law as a Social System.** Oxford: Oxford University Press, 2004.

permeia todas as relações jurídicas regidas pelo sistema normativo e tem o seu conteúdo como de observância inescusável em toda e qualquer atividade estatal, inclusive na edição e aplicação das normas.

Naturalmente, a consonância das normas com o Princípio da Segurança Jurídica e a verificação da adequação da sua aplicação a este primado são a forma de implementação e realização do seu corolário, ainda que, de forma plena, seja intangível.

Mais especificamente a relação entre as normas, principalmente no cenário de legiferação dinâmica, em que incontáveis novas leis e normativos são editados diariamente, é o fenômeno jurídico que guarda maior relevância para a aplicação e efetivação prática de tal princípio.

Nesse sentido, José Afonso da Silva⁶⁶ explicita que “uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quanto tal norma substituída.”

Assim, denota-se a existência de um caráter *protetivo* dos efeitos e resultados da aplicação de determinada norma no tempo, em relação à sua interação com o advento de outras, como uma expressão mais concreta e pragmática do Princípio da Segurança Jurídica.

E nessa esteira, mesmo – como antes mencionado – sendo a segurança jurídica, na Constituição Federal de 1988, um princípio implícito, alguns mecanismos jurídicos (leia-se aqui, também, institutos) de sua implementação e prevalência foram inseridos no rol dos direitos fundamentais dos cidadãos, mais precisamente no inciso XXXVI do artigo 5º, prescrevendo que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

⁶⁶ **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed. São Paulo. Malheiros, 2006, p. 422.

De tal simples comando capital, traduz-se uma das maiores provas da presença da segurança jurídica como princípio magnânimo do sistema jurídico brasileiro. Isso pois, se a própria Lei, emanada com legitimidade do Estado, não terá efeito sobre qualquer direito prévia e devidamente alocado do patrimônio jurídico de um cidadão, fica selada a blindagem contra o abuso e instaurada a *certeza*, a *tranquilidade* e a *confiança*, tão valiosas e almejadas pelo Estado brasileiro.

A conferência de hierarquia constitucional aos institutos do *direito adquirido*, do *ato jurídico perfeito* e da *coisa julgada* são manifestações concretas da forma como a segurança jurídica opera dentro sistema, ao passo que existe nítido elemento temporal em sua forma de regência das normas, garantindo a estabilidade e a prevalência das relações jurídicas do presente, limitando o alcance da evolução natural do direito positivo aos eventos futuros – diga-se, inclusive, como forma de promoção de ordem social e sujeição do Estado ao Direito.

Posto isso, antes de regressar ao tema central do presente estudo, iremos, muito brevemente, analisar cada um destes três institutos, constitucionalmente prestigiados na condição de garantias individuais, a fim de verificar a sua função específica no sistema jurídico brasileiro, abrangência conceitual e importância.

3.2 Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada

Como se observa, o referido comando constitucional⁶⁷ faz alusão a três institutos diferentes, imunes às modificações normativas, quais sejam: o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O Decreto-Lei nº 4.657/1942, atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, antigamente denominada Lei de Introdução ao Código Civil, traz a definição para fins legais das três instituições.

⁶⁷ “Art. 5º [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...]”.

O direito adquirido é definido na lei como “aquele que o seu titular, ou alguém por êle, possa exercer, como aqueles cujo comêço do exercício tenha têrmo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”. Já o ato jurídico perfeito é conceituado como o ato “já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou” e, por sua vez, a coisa julgada se dá com a “decisão judicial de que já não caiba recurso”.

Ao seu passo, a doutrina conceitua o direito adquirido no sentido de incorporação definitiva deste ao patrimônio do indivíduo, como é a lição de De Plácido e Silva⁶⁸:

Derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquirere* (adquirir, alcançar obter) *adquirido* quer dizer *obtido*, já *conseguido*, *incorporado*.

Por esta forma, *direito adquirido* quer significar o direito que já é de sua *propriedade*, já constitui um bem, que deve ser judicialmente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

O conceito acima exposto transparece, com precisão, a proteção conferida aos direitos considerados *adquiridos*, ao passo que menciona sua impermeabilidade a tormentas *exteriores*, no caso da própria lei, como menciona a Carta Capital e outros potenciais agentes de *turbação* deste direito, garantindo a sua plena proteção jurídica contra qualquer tentativa de dilapidação do patrimônio jurídico do cidadão, seja por qualquer meio.

Ainda, é certo que daí nasce, então, o dever de o Poder Judiciário, no exercício natural da jurisdição, reconhecer e preservar os direitos tidos com adquiridos e seus consequentes efeitos ordinários, independentemente da norma e das relações jurídicas sob exame, salvaguardando, por completo, esta segurança constitucionalmente conferida ao jurisdicionado.

⁶⁸ **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. *direito adquirido*.

Por sua vez, o ato jurídico perfeito, conceito de suma importância para o chamado *direito dos negócios* ou *dos contratos*, é comentado e invocado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁶⁹ da seguinte forma:

As conseqüências jurídicas que emergem de um ajuste negocial válido são regidas pela legislação que se achava em vigor no momento da celebração do contrato (*tempus regit actum*): exigência imposta pelo princípio da segurança jurídica. Os contratos – que se qualificam como atos jurídicos perfeitos (RT 547/215) – acham-se protegidos, inclusive quanto aos efeitos futuros deles decorrentes, pela norma de salvaguarda constante no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal da República.

Para o presente estudo, como será adiante mais bem explicitado, a proteção e a perpetuação do ato jurídico perfeito é de extrema relevância, ao passo que a Administração Pública deverá sempre respeitar este instituto no exercício da sua atividade fiscalizatória. Como se vê, uma vez aperfeiçoado o negócio, nem a própria lei poderá alterar as suas conseqüências e efeitos naturais, previsto na norma que o regulava ao tempo da sua realização eficaz, se este não padece de vício inerente ao seu aperfeiçoamento.

Entendemos aqui, igualmente, que esse instituto não só se revela um mecanismo de implementação de *segurança jurídica*, como também aponta para a obediência devida ao Princípio da Legalidade, anteriormente explorado, ao passo que reforça a estrita e inflexível aplicação da lei, não só nos seus termos prescritos, mas também no seu tempo regular de vigência, no momento da ocorrência do fato jurisdicionado pela hipótese legal, não permitindo distorções na aplicação de legislações concorrentes no que tange à matéria, mas de temporalidade discrepante.

Por fim, a coisa julgada seria a garantia de eficácia no tempo das decisões do Poder Judiciário, inclusive como instrumento do sistema de *freios e contrapesos* da Constituição da República, como é comentada por José Afonso da Silva⁷⁰:

⁶⁹ STF-RT 840/203: 2ª Turma, RE 393.021-4-AgRg.

⁷⁰ **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed. São Paulo. Malheiros, 2006, p. 436, 437.

A coisa julgada é, em certo sentido, um ato jurídico perfeito, assim já estaria contemplada na proteção deste, mas o constituinte a destacou como um instituto de enorme relevância na teoria da segurança jurídica. [...] dizendo que a lei não prejudicará a coisa julgada, quer-se tutelar esta contra atuação direta do legislador, contra ataque da lei. A lei não pode desfazer (rescindir ou anular ou tornar ineficaz) a coisa julgada.

Feita essa breve incursão explicativa de tais institutos constitucionais, fica evidente que eles derivam do princípio implícito da segurança jurídica, na medida em que os efeitos e as consequências de sua aplicação convergem à realização do conteúdo deste primado, confirmando tal relação, destacando-se a notória e objetiva característica protetiva deste princípio em relação ao patrimônio jurídico do cidadão perante o abuso do poder estatal.

Nesse sentido, valemo-nos, mais uma vez, dos ensinamentos de Humberto Ávila⁷¹ sobre este tema:

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”).

Assim, uma vez analisado o conteúdo constitucional da segurança jurídica e sua presença na regulamentação da implementação e aplicação das normas que compõem o sistema jurídico nacional, passaremos a verificar sua presença, roupagem e importância específica no sistema jurídico tributário nacional.

⁷¹ **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 370.

3.3.1 Segurança Jurídica e Tributação

Como explicitado no início do presente estudo, a razão da presença da segurança jurídica nos Estados Democráticos de Direito é sua capacidade de promoção de previsibilidade e confiança nas relações jurídicas.

Adentrando a seara tributária do Direito brasileiro, a segurança jurídica ganha significado supremo, aliado à *legalidade*, como elemento essencial da atividade tributária, permeando as relações jurídicas do cidadão com o Estado – contribuinte com Fazenda Pública –, sendo tal relação o elemento definidor deste ramo seccional do Direito.

Muito valioso é o comentário de Geraldo Ataliba⁷², durante sua lição sobre a importância do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário, demonstrando a grande expressão histórica de tal princípio nessa ancestral relação do cidadão com o Estado:

É em matéria tributária que mais frequentemente se vê o Estado tentado a alterações bruscas e implantações de inovações, surpreendendo o cidadão. Daí por que foi a esse propósito que surgiram as reações que, à sua vez, deram lugar a momentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeada pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, com toda uma bela proposta republicana e federal... Tudo a mostrar que a tendência ao abuso do poder tem significativo e amplo campo de expansão na seara tributária.

Assim, a segurança jurídica guarda relevância especial para as relações jurídico-tributárias, posto que o produto destas sempre implica em penetração no patrimônio do cidadão, o qual se vê compelido a levar quantias aos cofres públicos, comportamento esse que demanda extrema *previsibilidade* e *certeza* na determinação da medida de tal adentramento, para que, só então, se instale a *confiabilidade* nesta relação jurídica.

⁷² **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 170.

Isso posto, confirmamos a lição de Humberto Ávila⁷³, o qual explica, em sua obra, a importância e a especialidade que tal princípio constitucional, universalmente abrangente, ganha no Direito Tributário brasileiro, demonstrando como se manifesta a aplicação de seu conteúdo:

Não há dois princípios da segurança jurídica, um geral e outro tributário, mas a aplicação setorial do princípio da segurança jurídica. Apesar disso, há algumas nuances que precisam ser referidas, quer decorrentes do modo como a segurança jurídica foi positivada na CF/88, no âmbito do Direito Tributário, quer advindas da própria natureza da relação obrigacional tributária. Essas nuances atribuem ao princípio da segurança jurídico-tributária um caráter *especial*.

[...]

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

Em acréscimo a tal lição conceitual, confira-se o magistério de José Artur Lima Gonçalves⁷⁴ sobre a influência e a repercussão deste princípio no sistema jurídico tributário:

Essa segurança é traduzida, portanto, na vedação da surpresa e no império da lei. Trata-se de princípio implícito que informa o subsistema constitucional tributário brasileiro, contendo e inibindo, severamente a liberdade do administrador e do próprio legislador, que devem, ambos, atuar de forma a evitar o inopino, respeitando o regular desenvolvimento das atividades privadas, tal como idealizadas no exercício do livre direito ao planejamento e desenvolvimento das iniciativas empresariais. É a prevalência dos

⁷³ **Segurança Jurídica** – Entre Permanência, mudança e realização do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 286, 288.

⁷⁴ **Imposto sobre a Renda** – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 163.

direitos e garantias individuais – constitucionalmente assegurados – sobre os chamados “privilégios da administração”.

Diante disso, então, fica clara a presença marcante da segurança jurídica no sistema jurídico tributário, tanto no que tange à eficácia e aplicação das normas jurídicas contidas neste conjunto temático (intimamente relacionado ao aspecto temporal), como na sua própria criação, considerada a interação dinâmica entre normas (relacionado ao aspecto material).

Nessa esteira, igualmente comprovando a importância singular para o Direito Tributário brasileiro, verificamos que no texto constitucional, expressamente, localizamos materializações prescritivas do corolário do princípio em questão, presentes no rol das limitações aplicadas às relações jurídico-tributárias, que passaremos a averiguar, dentro da seção de limitações temporais e limitações materiais.

3.3.2 Segurança Jurídica e o Alcance Temporal das Normas Tributárias

No Direito Tributário brasileiro, entendemos que o Princípio da Segurança Jurídica teve dois desdobramentos principais no que tange ao alcance temporal de suas normas, limitando a sua eficácia no tempo, qual sejam: o *princípio da irretroatividade das normas tributárias* e o *princípio da anterioridade tributária*.

Inicialmente, cabe aqui esclarecer que o sistema jurídico nacional, há muito, está sujeito à regra constitucional, geral, de proibição de retroação das leis – independentemente da matéria tratada –, inclusive, atualmente, a irretroatividade se operaria, nesta forma genérica, como direta consequência da proteção dos institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, anteriormente visitados, como é a lição de Silvio Rodrigues⁷⁵:

Por vezes, o legislador veda a retroatividade da lei por meio de norma constitucional, como ocorria no Brasil Império, em que a Constituição de 1824 continha expressa proibição. Assim sendo, a

⁷⁵ **Direito Civil**. V. 1, 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 28, 29.

norma proibidora se dirige diretamente ao legislador, a quem se proíbe a elaboração de lei retroativa. A desobediência a esse preceito faz com que tal lei não tenha efeito, podendo o Judiciário recusar-se a aplicá-la.

[...]

Entre nós, a lei é retroativa, e a suspensão do preceito constitucional que, de maneira ampla, proíbe leis retroativas constitui um progresso técnico. A lei retroage, apenas não se permite que ela recaia sobre o ato jurídico perfeito, sobre o direito adquirido e sobre a coisa julgada.

Contudo, como mencionado anteriormente, na seara tributária, tal vedação é específica e expressa, sobrepondo-se a tal regra genérica, como se observa na Seção II do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal de 1988, que trata das *limitações do poder de tributar*.

Posto isso, temos no seu artigo 150, inciso III, alínea “a”⁷⁶ a proibição impositiva de o Estado cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Sem dúvida tal vedação acompanha e implementa o espírito da estabilidade e preservação das relações jurídicas, especificamente nas tributárias, regularmente instituídas no tempo, garantido a prevalência apenas dos efeitos gerados pelas condutas dos contribuintes previstos nas normas vigentes ao tempo de sua prática e consumação.

Confirmando tal pensamento, a lição de Roque Antonio Carrazza⁷⁷ é no sentido de que

O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade.

⁷⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]

⁷⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 383, 384.

Nele impera a lei e, mais do que isso, a certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente.

Estamos notando que a segurança jurídica vem reforçada pelo *princípio da irretroatividade das leis*, que, em nosso País, tem assento na própria Constituição (tanto quanto o próprio *princípio da legalidade*. De fato, o art. 5º, XXXVI, da Carta Magna, ao estabelecer que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”, implicitamente exige que ela não retroaja. Por outro lado, o art. 150, III, “a”, do mesmo Diploma Excelso, expressamente impede que a lei que cria ou aumenta tributos alcance fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

[...]

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.

Igualmente, Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ comenta o reforço à *segurança jurídica* em tal proibição específica, aventando a motivação para tal repetição constitucional:

Entre as *limitações do poder de tributar* inscreveu o constituinte de 1988 o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, “a”). [...] O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações. Qual o motivo do zelo constitucional? Ora, sabemos que o legislador das normas gerais e abstratas, a começar por aquelas fundantes da ordem jurídica, comete seus desassisos, seja pela ausência de regras disciplinadoras – *anomia* –, seja pela ponência de normas contrárias e contraditórias, seja ainda pela impressão, juridicamente falsa, mas aparentemente útil, de que, prescrevendo a mesma coisa duas ou mais vezes, outorgará a eficácia que a regra não logrou em alcançar na formulação singular. Se em termos dogmáticos representa um ledor engano, nada modificando o panorama concreto da regulação de condutas, pelo ângulo histórico ou sociológico encontraram alguns escritores a explicação do fato.

⁷⁸ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169-170.

Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como *princípio da irretroatividade das leis*, não vinha se apresentando como impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios.

Diante disso, capta-se a necessidade do reforço ao elemento de regulamentação temporal do alcance da aplicação das normas, contido no Princípio da Segurança Jurídica, presente de forma incisiva, indelével e rígida no Direito Tributário, garantindo que, valendo-se da grande abstração desse princípio constitucional, o Estado não pratique tal modalidade de abuso.

Cabe aqui, rapidamente, apontar que a única exceção quanto à retroação das normas tributárias é a previsão contida no artigo 106 do Código Tributário Nacional⁷⁹, que confere tal fenomenologia às *leis interpretativas* e, igualmente, permite que uma sanção tributária menos gravosa (ou que deixe de tratar a conduta como ilícito), instituída posteriormente à realização do fato jurídico que deu ensejo à sua imposição, substitua aquela mais gravosa, agora revogada.

A segunda exceção, referente às penas abolidas ou menos gravosas, não guarda expressão relevante ao Princípio da Segurança Jurídica – arrimo de tal proibição temporal –, pois, naturalmente, sempre constituirá uma benesse aos contribuintes, jamais afetando de forma onerosa seu rol de direitos e patrimônio (jurídico e material); pelo contrário, garante a imediata aplicação da novel *clemência* Estatal e, naturalmente, a sua efetividade.

⁷⁹ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Ou seja, o efeito desta *surpresa* não é lesivo e coaduna com os ideais da República. Mesmo fenômeno é verificado em todo o sistema jurídico nacional no que tange às sanções, estritamente estas consideradas.

Já a primeira exceção contida em tal dispositivo, referente às leis *expressamente interpretativas*, foi sempre causadora de celeuma na Ciência do Direito Tributário. Isso pois, em linhas gerais, a edição de uma lei, com o devido cuidado do legislador de rotulá-la como interpretativa, poderia afetar toda a dinâmica de aplicação das normas tributárias, uma vez que toda e qualquer norma se constrói da interpretação, de forma sistemática e dinâmica de preceitos, prescrições e comandos contidos em inúmeras leis e outros normativos.

Igualmente, é claro que, se o resultado de tal aplicação retroativa, ainda que para mero fim *interpretativo*, seja oneroso ou prejudicial ao contribuinte, restará, da mesma forma, configurada a afronta à proibição constitucional do artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal vigente, tendo em vista que tal exceção é infraconstitucional.

Por derradeiro, elegemos a lição de Roque Antonio Carrazza⁸⁰ para esclarecer melhor a temática desta excepcionalidade:

É certo que, por razões ideológicas que nosso Direito encampou, aceita-se que algumas leis tributárias retroajam, *desde que elas assim o estipulem*. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte (*lex mitior*), como as que lhe concedem um parcelamento, um prazo mais lato para o recolhimento do tributo, um crédito presumido etc. [...]

Também leis tributárias há que necessariamente retroagem, porquanto sempre se reportam a fatos passados. É o caso das leis remissivas e das leis anistiantes.

[...]

Há quem queira – seguindo na traça do art. 106, I, do CTN – que a lei tributária *interpretativa* retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária *interpretada*. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é

⁸⁰ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 386, 388.

cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda a razão, demonstra que o acolhimento das chamadas “leis interpretativas” cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isso fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (...*per cui potrebbe andare all’infinito*).

Desse modo, fica como certa a absoluta imperatividade do *princípio da irretroatividade* tanto na legiferação de normas tributárias, como na aplicação destas mesmas, quando resultem em maior tributação ou representem qualquer outro ônus ao contribuinte, sendo, acima de tudo, mais do que uma limitação técnica ao poder estatal, um mecanismo de promoção de *previsibilidade e estabilidade* nas relações com o Fisco.

Por sua vez, no mesmo artigo 150, inciso III, mais adiante, encontraremos as alíneas “b” e “c”⁸¹, as quais, respectivamente, vedam a cobrança de tributos no mesmo exercício em que foram instituídos ou aumentados e, da mesma forma, antes de noventa dias a contar de sua publicação – combinando ambas as proibições –, corporifica-se a chamada *anterioridade tributária* ou *princípio da anterioridade* do Direito Tributário.

A doutrina entende que a *anterioridade tributária* está ligada ao *princípio da não surpresa*, o qual tipicamente habitaria o sistema jurídico tributário brasileiro. Todavia, com muita obviedade, tanto o *princípio da anterioridade* quanto o da *não surpresa* são desdobramentos específicos do Princípio da Segurança Jurídica no Texto Constitucional, como ensina Roque Antonio Carrazza⁸²:

O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o *corolário lógico* do princípio da segurança

⁸¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - cobrar tributos:

[...]

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; [...].”

⁸² **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro

No mesmo sentido, é lição de Humberto Ávila⁸³, que explica detalhadamente a relação de, diga-se, *derivação* da anterioridade em relação à *segurança jurídica*:

A anterioridade, da mesma forma que a proibição de retroatividade, deve ser interpretada de acordo com o *sobreprincípio da segurança jurídica*, que lhe é axiologicamente sobrejacente. A interpretação da regra da anterioridade deve ser feita tendo em vista a conexão substancial que deve ser coerentemente intensificada entre o comportamento a ser adotado pelo Poder Público (editar e publicar a lei no exercício anterior da cobrança do tributo) e os fins de previsibilidade e de mensurabilidade inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica numa concepção adequada de Estado de Direito.

Como se observa, é a manifestação expressa da garantia do contribuinte ao planejamento da sua situação patrimonial no futuro, muito próximo, vedando ao Ente Tributante a instituição de obrigações tributárias antes de uma mínima *quarentena*.

Contudo, nota-se que, sob a regência do *princípio da anterioridade*, instituíram-se dois mecanismos diferentes para a garantia da *não surpresa*. A primeira é a anterioridade anual, prevista na alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e a segunda é a nonagesimal, cuja previsão se aloca na alínea “b” do mesmo inciso. A primeira restringe a eficácia das leis que criam ou majoram tributo (novamente, leia-se, instituem qualquer novo ônus) ao ano/exercício financeiro seguinte ao qual esta foi editada e a segunda – apenas inserida no texto constitucional pela Emenda nº 42/2003 –, impõe a mesma restrição, dentro de um prazo de 90 (noventa) dias, ainda que publicada no ano anterior.

Naturalmente, o advento da anterioridade nonagesimal⁸⁴, chamada também de *noventena*, é uma garantia de eficácia da anterioridade anual e, por sua,

⁸³ **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 212-213.

⁸⁴ Esclarecemos aqui que tal mecanismo já encontrava previsão no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, contudo com aplicação exclusiva às contribuições sociais previstas no mesmo

vez do princípio da anterioridade, evitando manobra legislativa artilosa de se publicar normativo tributário com efeitos onerosos, nos últimos dias do ano, cuja aplicação seria eficaz e constitucional logo no primeiro dia ano seguinte, ainda que tal intervalo fosse diminuto. Sobre o tema, é o comentário de Paulo de Barros Carvalho⁸⁵:

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Essa a razão pela qual o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição, prescrevendo ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “cobrar tributos 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*. (SIC)

Desse modo, garante-se, que, ao mínimo, o contribuinte gozará de um trimestre inteiro para planejar o seu comportamento em face das consequências jurídico-tributárias legalmente previstas, evitando-se, então, a *surpresa*, tão rechaçada na seara tributária do Direito.

Ainda neste tema, vale ressaltar que ao *princípio da anterioridade*, igualmente ao da *irretroatividade* das leis, existem exceções, dirigidas a tributos de competência da União, todas expressas no texto constitucional, algumas no que tange à anterioridade anual, prevalecendo a nonagesimal, outras em relação à *noventena* apenas, restando a anterioridade anual e exceções que afastam ambos os institutos.

Diante de tal cenário, no que tange à tipologia e às espécies tributárias, pode-se, em suma, afirmar que: o Imposto sobre Produtos Industrializados e as

artigo e em *câmbio* pela anterioridade anual, em cuja aplicação tais contribuições sociais se excetuariam.

⁸⁵ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 168.

Contribuições Sociais destinadas ao financiamento da seguridade social estão sujeitos apenas à anterioridade nonagesimal; o Imposto sobre a Renda e, especificamente, a determinação das bases de cálculo do Imposto sobre Veículos Automotores e do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana estão submetidos exclusivamente à anterioridade anual; e, por fim, Empréstimos Compulsórios instituídos em razão de guerra externa ou calamidade pública, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários e Impostos Extraordinários a serem instituídos estão completamente livres de ambas as restrições temporais de eficácia e aplicação.

Entende-se que tais exceções validam-se em nossa Constituição em razão da proteção de outros interesses e valores da nação, constitucionalmente validados, além do próprio Princípio da Segurança Jurídica. Nesse exato sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza, que conclui, inclusive, que tais exceções são impostas por interpretação lógica:

É interessante notar que estas exceções ao *princípio da anterioridade* dizem respeito a tributos federais e têm o louvável propósito de propiciar à Nação os indispensáveis meios de defesa contra situações extremas (guerra externa ou a sua iminência, *guerras de tarifas internacionais*, incontrolável *evasão de divisas*, necessidade de proteger a indústria nacional contra importações despropositadas etc.).

[...] Estamos em face, pois, de exceções logicamente necessárias ao princípio em tela.

Na mesma esteira da lição citada, é interessante perceber que tais exceções são uma amostra do desenho constitucional das fronteiras entre princípios, diante da aparente desobediência a todo o corolário da *não surpresa* no Direito Tributário e ao Princípio da Segurança Jurídica, na sua concepção mais abstrata, donde denota-se a presença e a influência de outros princípios no sistema constitucional tributário, como da *soberania*, da proteção da *livre iniciativa*,

indicando que não há de se falar em sobreposição e sopesamento valorativo de princípios, mas, sim, identificar aos quais a Constituição da República submete cada tema e exclui a aplicação de outros, como defendido na obra de Humberto Ávila⁸⁶.

Retornando ao alcance temporal das normas tributárias, podemos, então, concluir que, na seara do Direito tributário, a presença do Princípio da Segurança Jurídica se concretiza e revela-se na figura dos institutos da *irretroatividade* das leis e da *anterioridade*, considerados pela doutrina como princípios próprios de subsistema jurídico, que visam, naturalmente, à promoção da previsibilidade nas relações jurídico-tributárias.

Não obstante, os desdobros do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário não se restringem ao alcance temporal das normas contidas nesse segmento temático, havendo outros institutos, diretamente conectados ou, diga-se, derivados deste princípio maior, que podem ser classificados como de cunho material, como abordaremos a seguir.

3.3.3 Segurança Jurídica e o Alcance Material das Normas Tributárias

Preliminarmente, diante daquilo já exposto no presente estudo, temos como certo que a Constituição da República divide e ordena o seu poder de tributar e, em um segundo plano normativo, os Entes Tributantes, investidos de tal parcela de poder, editam as leis tributárias e, por meio desta, surge a obrigação tributária, sempre respeitando este *delineamento* constitucional previamente estabelecido das *competências* tributárias de cada Pessoa Política.

Por sua vez, as proibições constitucionalmente impostas ao Estado, no que tange à sua prerrogativa de tributar, desenham e definem as fronteiras do poder de tributar em face do patrimônio dos cidadãos. Algumas de tais proibições são derivadas de princípios maiores, presentes no texto constitucional, explícita ou implicitamente, que respaldam a criação de inúmeros mecanismos de *contenção* da

⁸⁶ **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

atividade tributária. Outras são proibições mais diretas e objetivas, diretamente exprimindo valores prestigiados pelo constituinte.

Nessa esteira, no que tange às limitações materiais, breve e primeiramente, para que não nos afastemos demasiadamente do tema central deste trabalho, devemos mencionar que compõem tal delineamento constitucional de competências a figura das *imunidades*.

Diga-se que a natureza exata e classificação técnica precisa do fenômeno jurídico da imunidade tributária ainda geram controvérsias doutrinárias. Mas, certamente, sua natureza de limitação impositiva (proibição) ao Estado, em âmbito constitucional, é praticamente pacífica, bem como o resultado de desoneração tributária que esta proporciona.

Assim, a definição de Paulo de Barros Carvalho⁸⁷ para tal fenomenologia nos satisfaz, dentro da exigência imposta pela pertinência deste assunto específico no presente estudo, a qual se resume a

[...] uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente concretas.

Entendemos, então, diante disso, ser a figura das imunidades a limitação material mais objetiva às normas tributárias, a qual impede que os fatos, atos ou situações selecionados pelo constituinte, descritos nas normas que os instituem, sejam objeto de tributação. Como se observa, tal instituto jurídico-tributário não guarda muita relevância para o assunto da segurança jurídica e nem para o tema do presente estudo, tratando-se de uma expressão normativa de eleição de temas altamente prestigiados, que foram diretamente desonerados de tributação pela Constituição da República vigente.

⁸⁷ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 190-191.

Ainda, deparamo-nos com a *proibição ao confisco*, alocada no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988⁸⁸. Igualmente, trata-se de um comando direto e expresso, que “limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados”, como explica Roque Antonio Carrazza⁸⁹, no sentido de que não seja instituída tributação demasiada, que consuma, destrutivamente, a propriedade privada.

É uma proibição, por muitos doutrinadores, elevada ao grau de princípio, que não se relaciona, diretamente, com a segurança jurídica, mas “entremeia-se com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva”, como frisa o Professor⁹⁰ anteriormente mencionado.

Frise-se que entendemos que o *não confiscatoriedade* não se trata, propriamente dito, de uma proibição material, pois não se refere ao objeto do tributo, mas sim à sua consequência mediata. Contudo, não poderíamos deixar de tratar sobre tal tema e, certamente, não se trata de uma limitação temporal às normas tributárias.

Além de tais proibições constitucionais diretas aplicáveis às normas tributárias, o sistema tributário nacional também guarda outros freios à atividade arrecadatória do Estado, diretamente relacionados à incidência tributária e à aplicação normativa, ora diretamente constitucionais, ora revestidos de Normas Gerais de Direito Tributário.

Nesse sentido, recapitulando o que vimos anteriormente sobre o Princípio da Legalidade, temos que o nascimento da obrigação tributária sempre será *ex lege*, com a devida descrição do fato ensejador da relação jurídica que, como resultado,

⁸⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

⁸⁹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 115.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 113.

terá sempre a afetação do patrimônio privado, devendo, então, ser clara e objetiva, proporcionando a antevisão da tributação específica das atividades sociais.

Assim, além da estrita mandatoriedade da vinculação obrigacional por lei, verificamos a mesma importância no que tange à elaboração da descrição da *hipótese de incidência tributária*, com a definição dos sujeitos ativo e passivo, bem como na eleição dos elementos quantitativos, de cada um dos tributos existentes, como forma de evitar a *surpresa* daquele que figurará no polo passivo desta relação jurídica.

Em outras palavras, o instituto da *tipicidade tributária* (ou *princípio da tipicidade*), que já exploramos neste trabalho, é também informado pelo Princípio da Segurança Jurídica. Nesse sentido, é correto afirmar que, além de haver a exigência de que todo o *tipo* tributário esteja previsto em lei, estritamente considerada, o próprio *tipo* deve ser claro e objetivamente determinável, prestigiando a *previsibilidade* e a *certeza*, como leciona Heleno Taveira Tôres⁹¹:

Tal como ficou assentado desde a formulação dos arquétipos do liberalismo, na formação do próprio conceito de Estado de indivíduos, a *obrigação tributária* decorre sempre de vontade constitucional, expressa por leis emanadas dos respectivos órgãos legislativos. Por isso, a abstração que caracteriza a legalidade, para os fins de tipificação dessa conduta, exige objetividade e determinação conceitual, como garantia a um direito seguro, na proteção da propriedade privada, haja vista todo o plexo de princípios que a informa.

Igualmente, sobre o tema, é a lição de Roque Antônio Carrazza⁹², que ensina sobre a necessidade da clareza em minúcias dos *tipos* descritos nas hipóteses de incidência tributária:

Enfim, os *tipos tributários* devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego

⁹¹ Conflitos de Fontes e de Normas no Direito Tributário: O Princípio da Segurança Jurídica na Formação da Obrigação Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 112.

⁹² **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 474.

de analogia, nem da discricionariedade. Sempre mais notamos, portanto, que o *princípio da tipicidade fechada* contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputam razoáveis para a *quantificação* do tributo. Melhor dizendo, a *segurança jurídica*, com o seu corolário de *proteção da confiança*, leva, em matéria tributária, ao *princípio da tipicidade fechada* (ou da *determinação*), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e da analogia *in peius*.

Como mencionada nas lições acima colacionadas, esta faceta do *princípio da tipicidade* não só é dirigida ao legislador, que deve descrever na hipótese de incidência um *tipo fechado* (que não demanda elementos externos à própria lei para sua constatação, definição, como antes já mencionado neste estudo), mas igualmente à interpretação das normas tributárias em sua aplicação, a qual, naturalmente, deve ser a mais estrita possível, atendo-se ao *fechamento legal* do tipo, sob pena de violação ao próprio Princípio da Segurança Jurídica, ao passo que furtaria o elemento previsível de sua incidência.

Ainda, encontraremos outra regra expressa que, certamente, configura-se como limitação material do alcance das normas tributárias, contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, no seu capítulo destinado à interpretação e integração das normas tributárias, prescrevendo que

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Como se observa, estamos diante de uma vedação à distorção dos próprios objetos de tributação que a Constituição Federal destinou a cada Ente Tributário. Naturalmente, se verificado extrapolamento da *competência* conferida às Fazendas Públicas, no que tange ao objeto de tributação, estaríamos diante de uma violação constitucional. Contudo, pela própria análise do texto da Constituição da República vigente, é certo que o constituinte não se delongou para fazer uma delimitação conceitual precisa e explicativa de cada *instituto*, *conceito* ou *formas de*

direito privado que menciona, dando certa margem interpretativa tanto para a legislação como para o aplicador da norma tributária.

Nesse sentido é a explicação de Hugo de Brito Machado⁹³ quando comenta o artigo 110 do *Codex* tributário:

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que [...] A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. [...] Não há de se exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador.

Em complemento, o comentário de Paulo de Barros Carvalho⁹⁴ sobre o mesmo dispositivo é igualmente esclarecedor sobre tal limitação no sistema jurídico tributário nacional:

O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva.

Diante disso, temos esta vedação, de natureza constitucional, expressa na legislação complementar como Norma Geral de Direito Tributário, não só como limitação ao alcance das normas do Direito Tributário, mas, também, como garantia

⁹³ **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111.

⁹⁴ **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

do contribuinte de que seu patrimônio esteja apenas à subtração pelo Estado, naquilo rigidamente fixado na Constituição da República.

Não obstante, diante de tal mecanismo, vê-se confirmada a máxima de que o Direito Tributário seria um *direito de sobreposição*, pois a jurisdicização dos fatos por normas contidas nesta seara do Direito está condiciona à jurisdicização “previa” de outros ramos do Direito, principalmente o Direito Privado (que regula os negócios, os atos da vida civil, as relações obrigacionais intersubjetivas e com as coisas), como se a incidência da norma tributária fosse “posterior” (daí a impressão de *sobreposição*) às de conceituação e regulamentação de institutos dos outros ramos jurídicos; caso contrário, o próprio Direito Tributário estaria jurisdicizando tais fatos e atos, como se estivesse criando uma ordem jurídica paralela ao resto do sistema.

Ilustrando toda essa temática, confira-se a lição de Alfredo Augusto Becker⁹⁵, que reforça, também, a importância de tal limitação para a *certeza* do Direito:

Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num *único* sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a *certeza do direito* que deve derivar do organismo jurídico), decorre a consequência de que a regra de Direito Tributário, ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de Direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela: expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa) *quando ela entrou para o mundo jurídico* naquele outro ramo do Direito. Somente há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário, quando este, *mediante regra jurídica*, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto; ou melhor, quando o Direito Tributário cria uma nova *regra jurídica*, tomando como “dado” (matéria-prima para elaboração da nova regra jurídica) o “construído” (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo do Direito).

⁹⁵ **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 132.

Obviamente, tal rigidez no exercício da competência tributária é manifestação do Princípio da Segurança Jurídica, à medida que o cidadão não pode ser surpreendido, pela *adaptação* legislativa ou executiva, no ato de lançamento, no sentido de flexibilizar as hipóteses de incidências tributárias, para tributar atos ou negócios jurídicos, naturalmente vinculados a *instituto, conceito* ou *formas de direito privado* que estejam fora de seu feixe de competência.

Como já fica claro, todo arcabouço da segurança jurídica no Direito Tributário, com seus mecanismos e desdobros, na maioria das vezes proibitivos ao Estado, encontra-se com a temática do presente estudo, principalmente no que tange à rigidez no desempenho das competências tributárias. Verificaremos, agora, o confronto direto do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional com as manifestações deste princípio no sistema jurídico tributário.

3.4 O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário e o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional

Como antes mencionado no presente estudo, o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional foi editado sob a justificativa da suposta necessidade de adequar a atividade de fiscalização tributária e lançamento às práticas negociais elisivas, do Planejamento Tributário, podendo, para tanto, unilateralmente, sem a participação ou permissão do Poder Judiciário, desconsiderar negócios e atos jurídicos praticados com intenção de *ocultar* a ocorrência de tributação, ainda que lícitos de pleno Direitos, sem qualquer vício ou defeito.

Sem maiores necessidades prévias de demonstração, fica claro o atentado à *previsibilidade* e à *certeza* do contribuinte do resultado obrigacional jurídico-tributário de suas condutas, diante de tal prerrogativa fazendária, ao passo que este nunca mais terá a ciência prévia da tributação à qual estará sujeita o negócio jurídico eleito e, após a prática deste, remanescerá, até a verificação absoluta da decadência tributária, sob a sombra da incerteza da carga tributária a ser verdadeiramente suportada.

É muito claro que os efeitos de tal dispositivo no sistema jurídico brasileiro não se harmonizam com o corolário da segurança jurídica, inclusive, subtraindo os sentimentos de *lealdade* e *confiança* que o cidadão deveria depositar no Estado, ao passo que permite que toda a nação fique sujeita a ser devedora em obrigação nascida unilateralmente dos subjetivismos da atividade fiscalizatória fazendária, e, por consequência, tolhe o *consentimento* popular que deveria embasar a legitimidade de qualquer subtração patrimonial do particular pelo público.

Nesse sentido é a conclusão de Hugo de Brito Machado⁹⁶, comentando especificamente a inserção do dispositivo em comento:

A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminosa, é garantia do cidadão contra o arbítrio.

Diga-se, ainda, que em um sistema jurídico em que se prestigia a segurança jurídica e seus institutos derivados, como a proteção aos direitos adquiridos, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, elevados à hierarquia de princípios constitucionais, um dispositivo com tal conteúdo e dotado do alcance de uma *Norma Geral*, claramente, apresenta uma contrariedade axiológica de proporções monumentais.

Como se observa na redação da exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001, que veiculou o dispositivo legal sob investigação neste estudo, tal inovação nas prerrogativas fazendárias segue um espírito de ampliação de poderes arrecadatórios, que, por muitas vezes, fere, direta ou indiretamente, o rol de garantias do contribuinte, como a previsibilidade e a certeza, inerentes à segurança jurídica.

⁹⁶ **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 132.

Entendemos que, de fato, as Fazendas Públicas poderiam se valer de expedientes de simplificação na arrecadação, contudo, em algumas matérias do Direito Tributário, como a da disciplinação da fenomenologia do *fato impositivo*, com os mecanismos e regras de sua verificação, são extremamente rígidas, por serem claramente informadas por princípios e regras, como da segurança jurídica, legalidade, tipicidade fechada/conceito determinado e a proibição de alteração do conteúdo de institutos do Direito Privado.

Corroborando com tal assertiva, é a conclusão de Misabel de Abreu Machado Derzi⁹⁷, que não só afirma a necessidade de *engessamento* da tipologia tributária na aplicação da norma (a Autora acredita que o fechamento e rigidez devidos à norma tributária deve se operar nos *conceitos* abrangidos pelas normas), mas também reforça a dissociabilidade de *legalidade* com *segurança jurídica*, que tanto foi defendida neste trabalho:

Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados.

A especialidade conceitual normativa representa o enrijecimento da legalidade, sua intensificação em favor da segurança, como diria Soller “segundo o que nos tem ensinado um século e meio de experiência jurídica, de doutrina e política”.

Considerado por diversos penalistas como a própria legalidade em seu grau máximo de expressão e por tributaristas como a face material e absoluta do princípio, o princípio da especificidade conceitual afigura-se, convém repetir, como mais um reforço do ideal perseguido: o da segurança jurídica.

[...]

Ao mesmo tempo, deve-se concordar em que a segurança tem também o sentido de garantia ou de instrumento de manutenção de outro bem jurídico como a vida, a liberdade ou a propriedade.

Igualmente a legalidade, que examinamos anteriormente como limitação às fontes de criação jurídica, é direito derivado da liberdade e, sobretudo, uma garantia individual, arrolada no art. 5º da Carta Constitucional brasileira.

Em resumo, pode-se dizer que:

⁹⁷ **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 126, 128-129.

- a segurança jurídica, a legalidade formal e material e a estabilidade das relações jurídicas são garantias fundamentais, constitucionalmente consagradas;
- a tipicidade e, sobretudo, a especialidade (ou princípio da conceitualização normativa especificante), sendo meros desdobramentos dos princípios da legalidade, visto em seu grau material absoluto, representam também garantias constitucionais;
- a tipicidade, não obstante, sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, reforçador da segurança (como direito) e estabilidade das relações jurídicas.

Igualmente, a Constituição da República vigente deixa claro que, nesta seara, os princípios de regência são aqueles anteriormente citados, todos com um condão de proteção e garantia da propriedade do contribuinte, que exigem do Estado a atenção a inúmeros mecanismos de promoção de *previsibilidade* e certeza, não permitindo a eventual penetração de outros princípios, ainda que igualmente presentes no texto Magno, mas de condão oposto, que privilegiaria a penetração do poder estatal no patrimônio privado.

Como explica Humberto Ávila⁹⁸, os princípios não devem ser sopesados entre si, mas identificados quais são os responsáveis por informar cada matéria trazida na própria Constituição da República:

O simples fato de a aplicação de qualquer norma – seja um princípio, seja uma regra – depender de conexões valorativas entremostradas no ordenamento jurídico e requerer um processo discursivo e argumentativo de avaliação de razões e contrarrazões para a determinação de seu conteúdo não quer dizer que tal intérprete possa desprezar o modo como a Constituição escolheu normatizar a conduta humana – se por meio da estatuição de uma regra ou de um princípio. Assim, quando estatui regras ou determinados princípios, como aqueles que preveem condições estruturais do exercício do poder ou parâmetros permanentes de aplicação, não cabe ao intérprete relativizar estes comandos em nome da ponderação (no sentido estrito de afastabilidade mediante priorização concreta), como se os princípios fossem normas descartáveis e, por isso, desprovidas de normatividade. Cabe-lhe, ao invés disso, coerentemente respeitar a normatividade escolhida

⁹⁸ **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 141.

pela Constituição. Daí a razão da afirmação feita acima (item 2.4.3), no sentido de que os princípios não são apenas valores cuja a realização fica na dependência de meras preferências pessoais, como se o intérprete pudesse aplicá-los apenas quando assim o desejasse. Os princípios, ao invés disso, instituem o *dever* de adotar comportamentos necessários à realização de um determinado estado de coisas. O essencial é que, mesmo no caso dos princípios, o que for necessário para promover o fim é *devido*.

Assim, concluímos que o conteúdo do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional contraria e viola o Princípio da Segurança Jurídica, constitucionalmente firmado, informativo das regras regentes das relações jurídico-tributárias, inaniquilável por qualquer outro instituto jurídico que poderia, eventualmente, privilegiar a norma pretendida pela inserção deste dispositivo, não havendo, ao nosso ver, arrimo axiológico constitucional para a sua aplicação, cujos efeitos são potencialmente desastrosos em relação às garantias individuais dos contribuintes.

Mais adiante, iremos abordar outros temas relacionados ao objeto de nosso estudo, de pertinência e conexão indiscutível, mas sem nos afastar do tema central eleito, para propiciar o melhor entendimento das matérias abordadas e permitindo uma conclusão mais rica e global sobre este assunto.

4 ELISÃO E TRIBUTAÇÃO EM FACE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 Norma Geral *Antielisiva* e Planejamento Tributário

O Planejamento Tributário pode ser definido como “a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”⁹⁹. Igualmente, em trabalho específico sobre o tema, Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁰⁰ defende que,

Em sentido comum, a expressão “planejamento tributário” é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.

Diante de tal conceituação, partindo da característica da licitude inerente a sua definição e natureza, podemos afirmar que esta figura se aproxima e praticamente se identifica com o instituto da chamada *elisão tributária*.

Comprovando tal assertiva, recorreremos à definição proposta por Roque Antonio Carrazza¹⁰¹ em sua recente obra:

A *elisão fiscal* pode ser definida como sendo a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa evitar o nascimento da obrigação tributária, mitigar seu montante ou adiar seu cumprimento. É alcançada, pois, pela prática, permitida pela lei, de negócio jurídico tributariamente menos onerosos, como, por exemplo, a importação de um produto. Tais manobras, que beneficiam o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.

Da mesma forma é comentário da definição do instituto da *elisão* trazida por Miguel Delgado Gutierrez¹⁰²:

⁹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

¹⁰⁰ **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

¹⁰¹ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 244.

No direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Ainda, deve ser frisada a contraposição entre a licitude das práticas elisivas e a ilicitude das práticas evasivas tributárias. Novamente, para Roque Antonio Carrazza¹⁰³, dando continuidade àquela mesma lição, anteriormente citada, a evasão consistiria em uma “conduta infracional (ilícito fiscal) que, em certas hipóteses, pode configurar até crime contra a ordem tributária”.

Na mesma esteira, James Marins¹⁰⁴ define o instituto da evasão tributária da seguinte forma:

Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos diz-se que está se utilizando de *prática evasiva*. A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão a regras tributárias caracteriza a evasão. O termo demanda cautela porque a autores que adotam a classificação de evasão em *lícita* e *ilícita*, mais essa formulação foi abandonada em favor da dicotomia *evasão* e *elisão tributária*, menos suscetível de gerar dúvidas legais e doutrinárias. A ilicitude da conduta é o principal critério distintivo entre a evasão e a elisão.

Não obstante, em acréscimo relativamente recente ao universo doutrinário nacional, Heleno Taveira Tôrres¹⁰⁵, analisando o instituto da elisão e se valendo de inspiração em doutrina internacional, propõe uma nova figura: a da

¹⁰² **Planejamento Tributário Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 72.

¹⁰³ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 244.

¹⁰⁴ **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30.

¹⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113.

elusão, a qual envolveria práticas dolosas e ilícitas para obter benefícios tributários, ainda que com aparência lícita:

“Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “*elusão tributária*” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.

Frise-se que, em relação à proposição do instituto da *elusão*, talvez por ser relativamente recente, boa parte doutrina temática ainda não se vale de tal conceito em suas lições. Contudo, entendemos que a figura da *elusão*, como proposta pelo Professor acima citado, seria uma prática abrangida, ainda que de forma *lato sensu*, pela *evasão*, como anteriormente definida, por contemplar práticas ilícitas.

Posto isso, como anteriormente mencionado nesse estudo, o Código Tributário Nacional em seu artigo 149, inciso VII, já prevê, desde sua gênese, a possibilidade dos atos e negócios praticados mediante condutas dolosas, fraudulentas e simuladas, como descritas no conceito de *elusão*.

Exatamente nesse sentido é a conclusão de Livia De Carli Germano¹⁰⁶, quando aborda o instituto da *elusão* em seu trabalho:

O ordenamento jurídico brasileiro permite o controle da *elusão* fiscal quando autoriza a Administração a efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, do CTN). Por conseguinte, é necessária a conclusão de que a polêmica regra antielusiva já existe no ordenamento jurídico brasileiro desde a edição do Código Tributário Nacional.

¹⁰⁶ **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 222.

Diante disso, concordando com a Autora, entendemos que o instituto doutrinário da *elusão* seria mais uma modalidade de economia tributária ilícita, já combatida pelo sistema jurídico tributário e não afetado pelo advento do dispositivo legal sob enfoque no presente estudo.

Por sua vez, *Norma Geral Antielisiva*, como inclusive anteriormente já visto, foi a denominação científica atribuída por parte da doutrina ao Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, no sentido de que esta, dada a sua materialidade, visaria ao combate às práticas efetivamente elisivas dos contribuintes brasileiros.

Desse modo, partindo da premissa de que o Planejamento Tributário, estritamente considerado, e a elisão fiscal são praticados exclusivamente por meio da conduta lícita do contribuinte, voltemos à análise da Exposição de Motivos da criação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, que o define como “norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão”.

Observe que, da mais simples exegese desta frase contida na sua justificativa legal de edição, resta claro não se tratar de mecanismo jurídico sancionador de evasão fiscal, direcionado ao contribuinte que, visando tal fim, pratica atos manifestamente ilícitos, gerando dano ao Erário público, em favor da preservação de seu patrimônio.

Desta forma, percebe-se com clareza que, por traz desse dispositivo, reside a autorização de as Fazendas Públicas adentrarem o âmbito dos negócios de direito privado, podendo ponderar a sua *finalidade* e classificá-los de acordo com a – suposta – intenção do contribuinte, pondo em xeque a própria noção de segurança jurídica, que sacramenta o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e o instituto da certeza do Direito.

Em seguida, essa mesma Exposição de Motivos revela a efetiva razão e a função da criação da nova prerrogativa fazendária, afirmando tratar-se de

“instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de Planejamento Tributário praticados com abuso de forma ou de direito”.

Diante de tais considerações do legislador-proponente, poderíamos depreender que não estaríamos diante de uma condenação do Planejamento Tributário por si só, mas apenas quando este fosse praticado com os chamados *abuso de direito e de forma*.

Contudo, é imperioso frisar que, apesar da semelhança da redação da Exposição de Motivos da Lei Complementar nº 104/2001 e do próprio Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, então justificado, verifica-se – muito claramente – a substituição da expressão “abuso de forma ou de direito” por “com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, no texto finalmente aprovado, após o processo legislativo devido.

Isso reforça a importância da análise do significado e da significação da expressão *finalidade de dissimular*, efetivamente constante da redação do dispositivo estudado.

O significado do termo *dissimular*, como já anteriormente vimos, seria a de *disfarce, fingimento* e, mais propriamente, de *ocultação*, supostamente praticado visando à *atenuação* ou mesmo *anulação* da carga tributária prevista para a realização de determinada conduta.

Tal significado, além de muito lógico dentro do contexto do próprio texto legal em que está inserido, é igualmente pertinente ao caso, pois mostra a proximidade e, principalmente, a diferença entre os termos *simulação*, empregado no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, e *dissimulação*, empregado na redação do referido Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Diga-se mais, *dissimulada*, no caso do dispositivo legal sob estudo, independentemente de debates sobre a precisão de sua exata definição ou identidade linguística, como já visto, será sempre a classificação atribuída a qualquer modelo

ou forma da prática de ato ou negócio jurídico adotado pelo contribuinte, ainda que de forma absolutamente legal (elisão fiscal), que supostamente teve como resultado evitar/diminuir tributação, resultado este concluído pela ponderação fazendária do sentido finalístico atribuído a este ato ou negócio jurídico.

Nessa esteira, como investigado anteriormente e com suporte nas lições trazidas, se interpretada, sistematicamente, a palavra *dissimulação* em conjunto com os demais termos do texto legal no qual está inserida e em comunhão com o fato do abandono do termo “abuso de forma e de direito”, empregado apenas na justificativa da sua criação (a qual, pela doutrina moderna, carregaria até conteúdo jurídico-prescritivo relevante¹⁰⁷), conclui-se que seu sentido, inquestionável, é de *ocultação*, de *acobertamento*, de *escondimento* ou de ato de *mascarar o fato gerador* – independentemente da licitude dos atos e negócios jurídicos selecionados.

Posto isso, podemos aqui afirmar que a partir deste enunciado prescritivo, regularmente inserido no Código Tributário Nacional, constrói-se uma norma que autoriza a Administração Tributária, na sua atividade fiscalizatória-arrecadatória, supostamente de natureza vinculada, tributar atos jurídicos diversos daqueles descritos nas *hipóteses de incidência* dos tributos, contidas no delineamento constitucional de sua competência – com base em mera alegação ou constatação hipotética de *ocultação* de fato jurídico tributário, logicamente demonstrada através do resultado final daquele fato a ser desconsiderado.

Em outras palavras, a expressão *dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária* amplia, de modo deformador, a abrangência das todas as hipóteses de incidência tributárias

¹⁰⁷ Paulo de Barros Carvalho afirma que “O tom prescritivo, todavia, está igualmente presente nas três figuras [preâmbulo, ementa e exposição de motivos], porquanto quem legisla não está credenciado a manifestar-se de outra maneira que não seja a ordenadora de condutas. [...] Já a exposição de motivos costuma dar ênfase ao clima histórico-institucional em que o diploma foi produzido, discutindo, muitas vezes, as teses em confronto na circunstância de sua elaboração, para justificar (dar motivos) a eleição de determinada tendência dogmática. Sua extensão é maior do que a das duas primeiras categorias, funcionando também como introdução no espírito do tema sobre o qual dispõe o estatuto. A exposição de motivos, constando da enunciação-enunciada, manifesta-se mais próxima ao processo de enunciação do ‘ato de fala’ jurídico.” (**Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 20, 21).

presentes no ordenamento, afetando até o próprio mecanismo jurídico de subsunção da norma tributária.

Isso pois, a partir de tal Norma Geral, as Fazendas Públicas, sob a alegação de prática *dissimulada*, podem aplicar tratamento jurídico-tributário diverso daquele previsto e vinculado à conduta efetiva e juridicamente realizada – diga-se, em atropelo aos princípios da tipicidade e da legalidade.

Melhor explicando, os termos empregados nos preceitos contidos no enunciado trazido pelo Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, com ênfase à expressão *dissimulação*, tornam-se o alicerce para a construção (sem grandes esforços exegéticos) de norma geral e abstrata que regula a própria jurisdicização de *fatos* quaisquer, como se *tributários, imponíveis* fossem – sendo esta, então, a chamada *Norma Geral Antielisiva*.

Como anteriormente demonstrado, a dicção do dispositivo em tela não só amplia os limites da incidência tributária como fenômeno jurídico, através da expansão da abrangência da própria norma que regula a apuração da ocorrência do fato imponível, como também pela alteração de sua integração dinâmica com as normas tributárias e outras do sistema jurídico.

Ilustrando a proposição acima, confira-se a lição de Fabiana Del Padre Tomé¹⁰⁸:

Tomamos o direito positivo como texto, produto da atividade humana e suscetível de interpretação. Seu estudo demanda, de modo impreterível, a presença do contexto. Esse contexto decorre de relações intersubjetivas, formando pré-compreensões em determinadas condições de espaço e de tempo.

Eis a cultura, realizada no âmbito do historicismo social.

Firmadas essas premissas, a construção normativa há de ater-se aos horizontes da cultura.

Norma jurídica é a significação que apresentando-se na forma de um juízo hipotético, transmite mensagem deontica portadora de sentido completo, tendo por finalidade a regulação das condutas

¹⁰⁸ Vilém Flusser e o Construtivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coords.). **Vilém Flusser e Juristas**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 342.

humanas intersubjetivas. Essa significação é edificada a partir de um suporte físico, o qual, a despeito de não ser detentor, ele próprio, de sentido, figura como importante limite à interpretação, já que suas possíveis significações estão estabelecidas pelo sistema linguístico em que se insere.

Em complemento, como já anteriormente mencionado, a própria natureza da dinâmica interna das normas contidas no Direito Tributário resta afetada, ao passo que suas normas, que seriam de “sobreposição”, no sentido de que incidem sobre fatos jurisdicizados, conceitualmente delimitados por outras áreas do Direito, não podendo a própria norma tributária conceituar e (re)definir juridicamente o seu próprio objeto de incidência.

Sobre tal característica da dinâmica da incidência das normas tidas como as de Direito Tributário, disserta Karem Jureidini Dias¹⁰⁹:

Quando pensamos na incidência tributária, imediatamente vem à mente que o fato deve se subsumir integralmente à figura delineada na lei (*tatbestand*). Tanto assim que a insuficiência de suporte fático impede a incidência tributária, o mesmo se passando com a insuficiência da própria hipótese, o que se verifica quando a lei descreve tipo impossível ou não descreve suficientemente o tipo tributário.

[...]

Assim como a norma jurídica é uma estrutura construída a partir das significações extraídas da leitura dos documentos de Direito Positivo, o fato jurídico é produto de construção epistemológica a partir da tradução dos suportes fáticos. O Direito Tributário está inserido no sistema jurídico, mais especificamente no âmbito do Direito Público, já que disciplina relações em que o Estado é parte. Em se tratando de relação sistêmica, as partes estão lado a lado, tocando-se. Também os ramos do ordenamento jurídico se inter-relacionam. Não por outra razão que a doutrina seguiu no sentido de atribuir ao Direito Tributário a característica de direito de sobreposição.

Como resultado prático, agora, a própria Autoridade Tributária, ainda que de forma indireta, pode redefinir a materialidade do núcleo das hipóteses de incidência tributária, previamente solidificadas na Constituição Federal.

¹⁰⁹ **Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos.** São Paulo: Noeses, 2013, p. 145, 147-148.

Dessa forma, mais claro resta que não se trata de mais um dispositivo condenatório da prática de ato ilícito, da simulação, mas, sim, a proibição ao uso de qualquer figura jurídica lícita para promover a elisão fiscal, quando simplesmente declarado – pela própria Autoridade Administrativa tributária – a presença de *dissimulação*, e conclui-se que tal fato não só afronta os princípios da legalidade e da segurança jurídica, mas sua aplicação inviabilizaria o Planejamento Tributário, uma vez subtraída a certeza e previsibilidade das consequências tributárias dos atos e negócios jurídicos que o comporiam.

Diante de tal proposição conclusiva, abordaremos agora as figuras do *abuso de direito* e do *abuso de forma*, dentro da conceituação e arcabouço teórico do Planejamento Tributário e em face da colisão do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional com os Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica.

4.2 Planejamento Tributário, Abuso de Direito e Abuso de Forma

Como anteriormente investigado, podemos também enxergar o Planejamento Tributário como as escolhas de determinado indivíduo na realização de atos e negócios jurídicos, visando à menor oneração tributária.

Exatamente nesse sentido, e aprofundando mais um pouco o conceito proposto de Planejamento Tributário, confira-se a lição de José Artur Lima Gonçalves¹¹⁰:

Nesse momento é que surge a noção de planejamento tributário. Ele pressupõe exatamente a identificação dos espaços da atividade econômica que não tenham sido objetos daquelas decisões tomadas pelo legislador tributário; opera-se a partir da constatação das circunstâncias que não tenham sido objeto de descrição em normas de tributação. A insuficiência da hipótese de incidência em face do contexto total da atividade econômica é um dado objetivo. A atividade de decidir

¹¹⁰ Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 273.

e selecionar (do ponto de vista lógico, do ponto de vista linguístico e do ponto de vista de técnica normativa) implica delimitar, pois selecionar algo e comunicar esta decisão exige o fornecimento de dados objetivos para a identificação daquele objetivo selecionado, o que é feito mediante o recorte de uma realidade possível, separando-se um pedaço desta realidade. Então, quando a lei decide e escolhe, fornecendo dados de identificação daqueles eventos, a lei está recortando, está diminuindo a realidade considerada, razão pela qual sempre vai sobrar matéria-prima econômica fora do alcance da regra de tributação. Nunca a partir de uma definição linguística será possível cobrir o universo do objeto descrito, porque a escolha e a decisão implicam necessariamente em um corte sobre uma dada realidade.

Posto isso, fica reforçada a ideia de que o objetivo de um Planejamento Tributário, como abordado no presente estudo e na doutrina e ele trazida, sempre será a elisão fiscal. Denomina-se “planejamento”, pois as escolhas tomadas anteriormente se projetam ao futuro, prevendo a incidência determinada “carga tributária”.

E mais, o termo *planejamento*, naturalmente, implica em escolha, e escolha implica em multiplicidade de opções. Trabalhando com a meta elisão (e não evasão), por óbvio que tais opções serão sempre lícitas.

A partir desse ponto, surge a problemática do *abuso de direito* e do *abuso de forma*, que como veremos melhor em breve, é instituto de Direito que ajuda a compor o delineamento da licitude civil dos atos e negócios jurídicos.

A figura do *abuso de direito*, apesar de há muito presente na doutrina, foi apenas inserida no sistema jurídico nacional com a promulgação e vigência do Código Civil de 2002, o qual, em seu Artigo 187 reza que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

O dispositivo é claro, no sentido de que abusaria de direito aquele que o pratica manifestamente com o fulcro de violar a ordem econômica, social ou a boa-fé e os bons costumes. Da sua simples leitura fica explicitado que trata-se de dispositivo que carrega preceito de alta abstração e pouca objetividade, inclusive remetendo ao termo *bons costumes*, vez que o preceito em questão não aponta ou

especifica onde tais *limites* da liberdade privada se encontrariam, os quais, se quebrados forem, tornariam o ato praticado em ilícito civil.

Sobre tal instituto do Direito Civil, Silvio Rodrigues¹¹¹ explica sua origem, razão para inserção e aplicação no Brasil:

O aparecimento de tal concepção, como já apontei (v.n. 161 *supra*), deve-se à evolução do problema da responsabilidade civil. Surge tímida a princípio, condenando aqueles atos de emulação em que o titular do direito o exerce para prejudicar terceiros. Assim, é abusivo o ato do proprietário que, com o fito de prejudicar o vizinho, ergue enorme chaminé em seu prédio, tão-só para deitar sombra sobre o do confrontante; [...]

Como se observa, para configuração de tal modalidade de ilícito, é necessária a presença de uma relação de Direito Privado, em que uma das partes teria a exclusiva intenção de lesar a outra, sendo necessária a comprovação de tal exclusividade intencional para a sua configuração.

Assim, a transposição de tal instituto para a seara do Direito Tributário, posto que nascido e justificado na seara Civil, é, no mínimo, altamente problemática e tortuosa, vez que envolve subjetivismos, julgamentos de intenção, propósito e vontade das partes.

A lição de James Marins¹¹² sobre este instituto e sua relação com as normas tributárias é da seguinte forma:

É evidente que o raciocínio jurídico para a formulação da teoria do abuso de direito para o Direito Civil deve sofrer os necessários temperamentos quando se trata de sua aplicação para as questões tributárias. Observe-se, exemplificativamente, que não há remota similitude fática entre certas hipóteses utilizadas pela doutrina de Direito Civil para ilustrar o abuso de direito e a sua relação com os atos *emulativos* (como a construção de um muro de 12 metros de altura com o propósito de retirar o sol da propriedade do vizinho desafeto).

Os elementos subjetivos do abuso de direito como *fim econômico ou social, boa-fé e bons costumes* igualmente devem submeter-se à

¹¹¹ **Direito Civil**. V. 1, 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 320.

¹¹² **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 38-39.

lente e à luz própria para a radiografia dos problemas tributários. Dificilmente a conduta elisiva poderá ser tida como de má-fé ou violadora dos bons costumes pelas mesmas razões pelas quais não se pode reprová-la moralmente. A elisão fiscal não trespassa pelo imoral, pelos maus costumes ou pela má-fé. A leitura da “moral tributária” ou da “boa-fé” tributária deve obedecer as peculiaridades da relação jurídico-tributária.

E, nesse sentido, concordamos com o Autor citado, ao passo que não poderia ser sustentado, com coerência aos princípios de Direito Público e de Direito Tributário aqui tratados, que determinado negócio ou ato, lícito *per se*, mas que vise exclusiva, intencional e manifestamente à economia de tributos e, por consequência, então, lesa o Erário público, reviste-se de ilícito (por seu resultado lesivo), devendo, portanto, ser desconsiderado, classificando tal manobra como *evasiva* e dando ensejo o direito à “reparação” de um suposto dano estatal sofrido.

Nesse sentido, é fortemente defensável a impossibilidade de aplicação do instituto do *abuso de direito* na seara tributária do Direito, pois, certamente, não há adequação de seus elementos constituidores, definidores e finalísticos com os princípios constitucionais, garantias do contribuinte e Normas Gerais de tributação.

Adotando tal postura, defendendo que não se poderia falar em *dano* ou *lesão* ao Estado em razão do não nascimento de obrigação tributária por conduta lícita, Alfredo Augusto Becker¹¹³ ensina que

Do exposto se verifica que a transplantação para dentro do Direito Tributário, da teoria do abuso de direito fundada no prejuízo que a evasão (elusão ou evasão legal) determinaria ao Estado, valeria ainda menos do que vale esta teoria fora do Direito Tributário. Com efeito, como sustentar que a evasão (elusão) teria causado prejuízo ao Estado? Tal prova ou demonstração é impossível, porquanto só tem prejuízo aquele que sofre um dano em seu patrimônio. Ora, o Estado com a evasão (elusão) não sofreu nenhum dano em seu o patrimônio, pela simples razão de que *nunca chegou a ter direito* de receber aquele tributo que deixou de ser pago; e isto porque não chegou a se realizar a hipótese de incidência (“fato gerador”) da regra jurídica tributária; e esta não realizou por abstenção do ato, fato ou estado de fato que era

¹¹³ **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 154.

elemento integrante daquela hipótese de incidência, ou por ação (prática de *outro* ato ou utilização de *outro* fato ou estado de fato alheio [a] composição da hipótese de incidência).

E mais adiante, desenvolvendo o tema, o mesmo Autor¹¹⁴ ainda refuta a possibilidade de se valer de subjetivos, na opinião dele de cunho moral, como critério de aplicação de norma tributária, lição esta que se dirige, atualmente, aos termos *fim econômico ou social, boa-fé e bons costumes* do dispositivo do *Codex Civil*:

Por outro lado, ainda que se considerasse imoral a prática da evasão fiscal (elusão ou evasão fiscal), o juiz (ou a autoridade incumbida do lançamento) não poderia desprezar ou abstrair a realidade jurídica e tomar a realidade econômica, sob o fundamento de que a estrutura jurídica fora erguida com abuso de direito. E não porque, como o próprio Jean Dabin demonstrou, o único verdadeiro critério da teoria do abuso de Direito é o critério *moral*. Ora, como já se viu, o juiz deve interpretar o Direito com critérios *jurídicos* e não *morais*; caso contrário estará *criando* regras jurídicas *novas*. Aquele juiz (ou autoridade incumbida do lançamento do tributo) estará praticando ato ilícito (porquanto a Constituição não lhe outorgou tal poder legislativo) e criando regra jurídica tributária, com efeito retroativo (pois os fatos necessariamente aconteceram antes daquele juiz ou autoridade tomarem conhecimento dos mesmos).

E na doutrina mais recente, encontramos entendimento e conclusão semelhantes, como consta do trabalho de Livia De Carli Germano¹¹⁵:

É no mínimo inadequado falar-se, no Brasil, de “abusos de direito” em matéria tributária. [...] O critério da finalidade, que busca criticar o uso do direito seja pela má intenção de seu titular, seja pelo defeito na sua execução, é criticado por tornar impraticável todo o direito, por inutilizar a regra jurídica. Por fim, o critério do uso imoral do direito é criticado por admitir a jurisdicização da moral.

[...]

No âmbito da discussão sobre a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária, a doutrina começa a abordar a

¹¹⁴ **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 159-160.

¹¹⁵ **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 96, 99.

“objetivização” do abuso, ou seja, o abuso referente à norma, ao direito objetivo. Fala-se assim em abuso de Direito – com maiúsculo – para tratar da utilização de um instituto contemplado na norma no limite dos fins para os quais está institucionalmente destinado. Para Fischer, um tal abuso consistiria na utilização pelo contribuinte das possíveis formas jurídicas sem qualquer fundamento jurídico, ou seja, de maneira “mal intencionada”, fraudulenta.

O abuso de Direito aí se identifica com o “abuso de formas jurídicas”, assim entendida a utilização abusiva do ordenamento pelo particular para conseguir seus objetivos econômicos através de formas e institutos jurídicos que, objetivamente considerados, não estão a serviço de tais fins.

Postas tais lições, fica evidente que a aplicação do instituto do *abuso de direito* para determinar a ilicitude ou invalidade de determinado ato ou negócio diante do sistema jurídico nacional vigente é não só temerário, como teria resultado que beiraria a ilicitude por parte da conduta estatal e, valendo-nos da evolução do tema trazida na obra da Autora citada, como decorrência lógica deste assunto e da conclusão extraída de sua abordagem, trataremos, então, do instituto do *abuso de forma* no Direito Tributário.

Alfredo Augusto Becker¹¹⁶, em célebre obra, comenta a origem, define e faz análise crítica ao *abuso de forma* no Direito Tributário:

A partir de 1919, uma corrente doutrinária de interpretação das leis tributárias se originou, floresceu e, por bastante tempo, predominou. Ao terminar a Segunda Grande Guerra, em 1945, a referida doutrina entrou em declínio e, hoje, embora esteja superada, ela é a responsável pelo maior equívoco na história da doutrina do Direito Tributário.

[...]

Na interpretação da lei tributária dever-se-ia ter em conta o fato econômico ou os efeitos econômicos do fato jurídico referido na lei tributária, de tal modo que, embora o fato jurídico acontecido fosse de natureza diversa daquela expressa na lei, o mesmo tributo seria devido, bastando a equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de distinta natureza.

¹¹⁶ **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 128.

Além disso, o dever tributário não poderia ser evitado ou diminuído pelo abuso das formas jurídicas. Esse abuso ocorreria quando, na juridicização de um fato ou efeito econômico, a pessoa utilizasse ou criasse uma estrutura jurídica perfeitamente legal (porém não usual naquela época ou circunstância) a fim de evitar o tributo que a lei determinara incidir sobre uma diferente estrutura jurídica que era usual.

De tal crítica a esse instituto, depreendemos desde já que o tema *abusos* é extremamente controverso no âmbito do Direito Tributário há quase um século, à medida que a detecção do *abuso de forma* – da mesma forma como o *abuso de direito* – dá margem a um grande subjetivismo (diga-se até arbitrariedade) nos atos de fiscalização e lançamento e na interpretação da Lei tributária.

Como mencionado, a detecção do abuso nas relações jurídicas é feita de maneira temerária em relação à rigidez das normas de Direito Tributário, isso pois, dentro da sistemática instaurada por esta inadequada autorização ao Estado, todos os atos jurídicos poderão – e diga-se, sob este enfoque subjetivista, deverão – ser analisados de seu ponto de vista finalístico e extrajurídico.

E, apenas se houver uma justificativa econômico-social plausível, do ponto de vista do analista do ato, será aquele ato “absolvido”. Comprovando tal observação sobre esta “metodologia” por trás do instituto do *abuso de forma*, confira-se a explicação de Marco Aurélio Greco¹¹⁷ sobre a detecção do abuso:

Se aquela conduta que, em si, é aparentemente excessiva tiver uma justificativa que a explique, afasta-se a configuração do abuso. Temos de dar um passo adiante. Que é uma conduta desmotivada? Qualquer motivo é aceitável? Na minha opinião, não é qualquer motivo, pois se qualquer motivo fosse aceitável, o agente poderia pura e simplesmente responder às nossas perguntas da seguinte forma: “eu fiz porque quis”. O simples querer não é motivo que justifique nenhuma conduta social atualmente.

Como se observa, apesar de aparentemente evitado de bom senso e reconhecendo a aceitação da teoria da motivação dos negócios jurídicos na seara

¹¹⁷ **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 234-235.

civil e comercial, se tal entendimento for aplicado ao Direito Tributário e usado com a finalidade que abertamente pretendeu o legislador do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, haverá uma afronta a toda rigidez necessária à hermenêutica na aplicação das normas tributárias.

Igualmente, tal instituto não coaduna com a principiologia basilar do Direito Tributário, como já vastamente abordado no presente trabalho, revestindo-se de verdadeiro atentado à segurança jurídica e à própria estabilização das expectativas normativas, inerentes ao sistema jurídico.

Para melhor demonstrar a ofensa ao instituto maior da segurança jurídica, confira-se o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho¹¹⁸ sobre a verdadeira razão de ser de tal instituto jurídico:

Ao lado do princípio da “certeza do direito” outros valores constitucionais, explícitos e/ou implícitos, atuam para realizar o valor superior da “segurança jurídica”. Este último é decorrência de fatores sistêmicos dirigidos à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade, o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Pode-se dizer, como fez Heleno Taveira Tôrres, que se trata “*fim sistêmico, construído a partir do interior da Constituição*”. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada lhes dá garantia ao passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para estabelecer o clima de segurança das relações jurídicas e é o motivo pelo qual enfatizei que esse princípio depende de fatores sistêmicos.

Deve-se lembrar de que, nos termos expressos do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, a Autoridade Tributária será o apreciador dos motivos dos atos e negócios jurídicos, de forma unilateral, bastando, para a

¹¹⁸ **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 144.

desconsideração de uma relação jurídica válida, a sua *constatação* de *dissimulação*; sem dúvida, de forma sistemática, o ordenamento vigente não contempla e, inclusive, rechaça tal autorização ao Estado.

Os negócios lícitos, independentemente de seus efeitos econômicos ou da intenção do contribuinte ou mesmo da *moral*, não podem ser simplesmente desconsiderados em favor da atividade arrecadatória, sob pena de confronto com os sobreprincípios presentes no sistema jurídico vigente, relativizando e flexibilizando o próprio conceito operativo de licitude que norteia a racionalidade do sistema jurídico.

Nessa esteira, mais uma vez, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁹ comenta, em parecer publicado, a liberdade do contribuinte de organizar e realizar da forma que bem entender seus negócios, com fins de Planejamento Tributário, bastando que esta seja lícita:

Sem dúvida é legítima a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos a serem praticados, visando à economia de tributos. Neste caso, o particular opta por praticar atos que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, alcançando, porém, resultados econômicos semelhantes àqueles decorrentes da concretização dos fatos que fariam nascer débitos tributários.

[...]

Essa, inclusive, é a leitura que se deve tomar do referido princípio ontológico de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido”, que, no direito tributário, adquire maior expressão quando colocados em consonância ao princípio axiológico do subsistema constitucional tributário da estrita legalidade, nos exatos termos em que, para qualquer imposição tributária, a previsão legal expressa é a forma constitucionalmente escolhida para legitimar a cobrança de tributos.

Em complemento a tal posicionamento, de maneira conclusiva, Miguel Delgado Gutierrez¹²⁰ pondera que,

¹¹⁹ **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 77.

¹²⁰ **Planejamento Tributário Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 159.

Assim, se o contribuinte, agindo de maneira ilícita, logra evitar o acontecimento da situação definida em lei como fato gerador, incorrendo em outra situação, não se consuma o fato gerador previsto em lei e nenhum tributo é devido.

Por outro lado, no Brasil não há um dispositivo específico, como na Alemanha, que determine que a lei tributária não poderá ser fraudada mediante o abuso de formas jurídicas. Dessarte, sendo vedado ao intérprete ou aplicador da norma tributária o emprego amplo da analogia (artigo 108 do CTN), não pode haver a exigência de tributo que não esteja expressamente previsto em lei.

Isso porque o fato gerador corresponde a uma situação hipotética descrita pela lei. Dessa forma, se a obrigação tributária somente surge com a efetiva ocorrência do fato previsto legalmente, se a conduta da pessoa não se subsumir a descrição legal, não haverá incidência da norma tributária, pois não terá ocorrido a subsunção do fato ocorrido à norma.

Com apoio em tais lições, da mesma forma que o *abuso de direito* mostra-se inadequado para configurar como critério de verificação de ocorrência de fato imponible, conclui-se que a adoção do critério de *abuso de forma*, em razão do mesmo subjetivismo, da presença de elemento eminentemente teleológico na sua verificação de ocorrência e, principalmente, à sua inconformidade com os princípios da estrita legalidade e tipicidade, como justificativa para desfazimento de negócios jurídicos, sob a alegação de que sua prática visaria apenas à economia tributária, havendo então, a famigerada *dissimulação*, é inaceitável; contudo, tal manobra encontraria suporte, ainda que inconstitucional, no Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Como pode se observar desse tema de *abusos*, supra-abordado, encontramos uma vinculação intrínseca deste com uma interpretação negocial, comercial e econômica dos atos e negócios objetos de tributação sem a qual não haveria de se falar em desvios de *propósito* ou de *intenção das partes*, sendo tal hermenêutica um verdadeiro instituto autônomo, que merece ser visitado.

4.3 Interpretação Segundo a Realidade Econômica na Aplicação das Normas Tributárias

A interpretação segundo a realidade econômica aplicada às normas de Direito Tributário não é algo recente, é instituto de raiz germânica, que há muito habita a doutrina nacional, gerando considerável disparidade quando à legitimidade de sua adoção. Amilcar de Araújo Falcão¹²¹ explica tal construção científica, sendo um exemplar daqueles que entendia ser este um instituto válido na aplicação das normas tributárias:

No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo (*Steuervorteil*, vantagem fiscal), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão de tributo (*Steuerumgehung*).

[...]

A autorização dada ao intérprete tributário, a licença que se lhe outorga, é para, pela via exegética, fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal entendido de acordo com o seu espírito¹²².

Interessante notar que autorização mencionada por este Autor muito assemelha, se não efetivamente se identifica, com aquela que pode ser construída a partir do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, como chancela legal para a aplicação da interpretação econômica na verificação da incidência de tributos sobre atos e negócios jurídicos.

Como antes mencionado, existe forte corrente contra a implementação de tal técnica interpretativa na atividade do Fisco, que se fundamenta em motivos que

¹²¹ **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 2013, p. 45-46.

¹²² Deve se esclarecer que o Autor usa o termo *evasão* atualmente, bem como, no presente estudo, utiliza-se o termo *elisão*.

vêm sendo aclarados no presente trabalho, no sentido de que a promulgação de norma que institui a interpretação segundo a realidade econômica como conduta fiscalizatória legitimaria por completo que as Fazendas Públicas se valham de argumentos exclusivamente econômicos, que são, naturalmente, finalísticos e circunstanciais, para verificar a ocorrência de fato jurídico (supostamente) tributário, desconsiderando a tipicidade e a estrita legalidade tributárias, que são imperativas à aplicação da norma tributária.

Ilustrando, é o comentário de José Artur Lima Gonçalves¹²³:

O que encontraremos por trás desta temática é a possibilidade, ou não, de estabelecimento, sob a nossa Constituição, das chamadas cláusulas anti-elisivas, as cláusulas gerais de tributo, que têm como pano de fundo a tentativa de alcançar, por meio da tributação, fatos que não estejam legislativamente tipificados na norma tributária, entregando ao administrador, agente que exerce função administrativa, a competência técnica para considerar que um dado evento econômico equivale, e por isso está abrangido, pela hipótese de incidência tributária. Vamos procurar desenvolver uma abordagem técnica desta questão. Em outras palavras, pretende-se saber se é possível contornar legalidade e tipicidade tributárias, sob o argumento de implementação da igualdade e da capacidade contributiva em sentido econômico, por meio do exercício da função administrativa.

[...]

A competência administrativa vai existir para a aplicação da lei, então ela não vai considerar o âmbito total de capacidade contributiva em sentido econômico, que está no plano dos eventos econômicos, porque isso já é a atribuição exaurida pela atividade legislativa. O ato de enunciação do ato administrativo vai operar no âmbito dos, tomando como objeto os, conceitos veiculados pelo ato enunciado em decorrência do processo de enunciação desenvolvido pelo legislador. A competência do administrador não inclui a aptidão para trazer eventos novos e traduzi-los em conceitos integrantes da hipótese de incidência tributária. O aplicador da lei subordina-se a outra disciplina técnica que regula o ato de enunciação de enunciados normativos.

¹²³ Tributação, Liberdade e Propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 248, 252-253.

Da mesma forma, tecendo crítica à adoção de tal modalidade exegética pela Autoridade Tributária, é a lição de Paulo Ayres Barreto¹²⁴:

Por outro lado, temos as autoridades administrativas imbuídas do propósito de encontrar limites legais ao ato de planejar praticado pelo contribuinte. O Executivo, por intermédio das autoridades responsáveis pela fiscalização dos atos dos contribuintes, se arvora em poder legislativo [...]. Quem deveria zelar pela estrita aplicação da lei, de forma vinculada, cuida de “alterá-la” conforme conveniência de momento, tudo em homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

Nessa linha, defende-se que a interpretação econômica do Direito Tributário esvazia o conteúdo da norma jurídica tributária, substituindo-o pelo subjetivismo da suposta intenção do resultado na conduta do contribuinte e a constatação de seu efeito econômico-social, que habita outro sistema social, que não o jurídico.

Como mencionado e depreendido de tais lições, o aplicador das normas tributárias deve se ater a verificar a ocorrência da realização do ato/conduta ou não, descrito com minúcia no juízo hipotético da norma tributária, de maneira objetiva e restritiva e em acordo com todos os comandos constitucionais.

Entende-se que dar espaço para tal hermenêutica em Direito Tributário é o mesmo que transformar a Autoridade Tributária em legislador, que poderá “criar” novas hipóteses tributárias para cada tributo, toda vez que for possível *constatar a dissimulação* na realização de atos lícitos.

Além da sua manifesta inconstitucionalidade, como já trazido antes, o Artigo 110 do Código Tributário Nacional, igualmente Norma Geral regente do sistema jurídico tributário, pode, *per si*, também representar um óbice a tal forma de interpretação, ao passo que, como anteriormente abordado, prevê que

[...] lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,

¹²⁴ Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 782.

utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Sem dúvidas, tal dispositivo do *Codex Tributário* é igualmente uma enorme salvaguarda dos direitos do contribuinte, inserido de forma expressa na legislação para evitar distorções das hipóteses tributárias delineadas na Constituição Federal, como faria a interpretação econômica, podendo se afirmar que a positivação desta manobra hermenêutica é um retrocesso ao Direito Tributário, como ciência racional presente nos Estados Democráticos de Direito, na medida em que implica no desprezo da presença do Princípio da Segurança Jurídica e da noção de legalidade e certeza do Direito neste subsistema normativo.

Nesse exato sentido, fazendo uma crítica à doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica é a exposição de Alfredo Augusto Becker¹²⁵:

No silêncio do Direito Tributário, ERNEST BLUMENSTEIN somente numa hipótese admite haver a transfiguração do conceito do Direito Civil. E a hipótese é a seguinte: quando o instituto ou conceito do Direito Civil foi utilizado pelos contribuintes com a finalidade de evadir (evasão legal) o tributo, neste caso, mesmo no silêncio do Direito Tributário, ERNEST BLUMENSTEIN entende que o intérprete da lei deverá aceitar aquele Instituto do Direito Privado como uma transfiguração ou deformação adequada à realidade econômica.

Entretanto, a ressalva de E. BLUMENSTEIN não encontra apoio jurídico. Quem age ilegalmente (ilicitamente) é o intérprete que abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica; o contribuinte que escolheu estrutura jurídica de evasão agiu legalmente (juridicamente). É preciso distinguir entre evasão e fraude. A evasão é perfeitamente lícita e sua estrutura jurídica deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. A fraude é ilícita, isso é, o contribuinte erguer estrutura, *violando regra jurídica ou desprezando eficácia jurídica* (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência. [...] Afirmação

¹²⁵ **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 137, grifos do autor.

simplista e gratuita é dizer que, neste caso, o intérprete deveria abstrair a realidade jurídica e tomar a realidade econômica¹²⁶.

Ainda, o magistério de Paulo de Barros Carvalho¹²⁷ condena a adoção de qualquer interpretação com base em efeitos econômicos, não juridicizados para tanto:

[...] a opção por uma ou outra estrutura societária, na medida em que inexistem quaisquer impedimentos no ordenamento jurídico vigente, é perfeitamente possível, sendo irrelevante para o subsistema jurídico do direito, e, em especial, do sistema jurídico tributário, os efeitos econômicos objetivados pela operação.

Posto isso, vemos que a tão criticada interpretação segundo a realidade econômica é marcada pela atenção exclusiva e radical à *capacidade contributiva* em total desprestígio e desconsideração de demais princípios e Normas Gerais que habitam o sistema tributário nacional, no sentido de que o Fisco poderia identificar fatos imponíveis em negócios e atos que, ainda que discrepantes das minúcias da hipótese de incidência, guardam expressão e resultado econômico relevante.

Cada vez mais, na atividade de lançamento de tributos das Fazendas Públicas, vem se utilizando o critério do *propósito negocial* (adaptação do instituto do *business purpose*, da doutrina jurídica norte-americana) para se verificar a “validade” de um negócio jurídico, simples ou complexo, como se a presença de tal elemento fosse um requisito *sine qua non* para manutenção deste na forma como foi celebrado, com seus efeitos, e, em caso negativo, poderia ser desconsiderado para fins de tributação.

Desde já, na esteira de tudo que foi visto até agora, pode-se afirmar que a adoção deste critério materializa muito daquilo criticado pela doutrina colacionada e indica, fortemente, uma contrariedade aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade e seus desdobramentos.

¹²⁶ Deve se esclarecer que o Autor usa o termo *evasão* atualmente, bem como, no presente estudo, utiliza-se o termo *elisão*.

¹²⁷ **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012, p. 77.

Isso, pois a lei tributária vigente e de aplicabilidade plena não contempla a ausência deste chamado *propósito negocial* como autorização para desfazimento de determinados atos e negócios jurídicos ou mesmo para aplicação de norma de tributação dirigida a outras espécies jurídicas diferentes daquela efetivamente celebrada, de efeitos econômicos similares ou idênticos àqueles percebidos pelo contribuinte. Como se vê, a adoção de tal critério alheio ao sistema tributário nacional vigente configura uma afronta ao Princípio da Legalidade e, conjuntamente, promove a incerteza do Direito.

Um exemplo prático de tal conduta é a postura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração Tributária federal, que, ainda de maneira não uniformizada e sistemática, vem utilizando tal critério para a efetuação de lançamentos tributários, desconsiderando negócios jurídicos ou afastando seus efeitos, para promover a incidência de normas tributárias, as quais, sem tal manobra interpretativa, não seriam objeto da subsunção daqueles fatos colhidos.

Em trabalho cujo escopo fora a análise da jurisprudência de tal Conselho Administrativo, feita para apurar a aplicação de tais critérios de “validade” de atos e negócios jurídicos, visando definir se existe ou não um critério ou uma lógica no uso deste instrumento exegético na atividade de julgamento, Rodrigo de Freitas¹²⁸ explica e comenta esse requisito extraordinário:

Com efeito, a análise do propósito negocial consiste na verificação da conformidade da causa objetiva (finalidade econômica-social) com a declaração de vontade (composta pelos elementos categoriais inderrogáveis. Depois de verificada a conformidade entre causa e a declaração de vontade, deve ser aplicado o correspondente regime jurídico, inclusive com todos os efeitos tributários correspondentes.

A eleição do critério “motivo não-tributário” para validar planejamentos tributários somente contribui para gerar confusão

¹²⁸ É Legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 488-489, grifos do autor.

acerca da correta compreensão do instituto, uma vez que a existência de motivos não-tributários em pouco ajuda na análise de algum vício dos negócios jurídicos praticados pelas partes (simulação, fraude à lei etc.).

Por outro lado, também se instaura a insegurança jurídica para a realização de operações que gerem economia de tributos, pois os contribuintes não conseguem mais prever quais serão motivos que o Fisco irá exigir para sejam realizados legítimos atos de economia tributária.

Nem mesmo a solidariedade social é suficiente para justificar tamanha ofensa à segurança jurídica, a não ser que se admita como válida a premissa de que os contribuintes devem sempre incorrer nos negócios jurídicos mais onerosos do ponto de vista tributário, conclusão esta que restou afastada na análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes comentadas neste estudo¹²⁹.

O coordenador de tal estudo, Luís Eduardo Schoueri¹³⁰, igualmente critica a adoção de tal critério para o lançamento de tributos:

Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. É próprio do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador.

[...]

Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do *commom Law*, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro. Finalmente, deve-se registrar que a busca do propósito negocial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de *qualquer* transação, esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas parece esconder certo grau de arbítrio.

Não surpreende, por isso, que a análise dos casos levantados tenha revelado resultados contraditórios, nem sempre se recusando a operação diante da falta de motivos extratributários. Curiosamente,

¹²⁹ Conselho de Contribuintes federal era a designação antiga do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que perdurou até 27 de maio de 2009.

¹³⁰ O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 14-15, 18.

embora a falta do propósito se revelasse como a efetiva razão para a recusa do planejamento, os julgadores procuravam justificar a sua decisão com base em teoria como o abuso do direito, a fraude à lei, o negócio indireto e quejandas, chegando-se à situação paradoxal de que circunstâncias semelhantes eram afastadas por fundamentos diversos. Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *commom Law*, não obstante a ausência de previsão legal.

Em adição, confira-se a crítica de Misabel de Abreu Machado Derzi¹³¹ sobre a eleição de *padrões* (como se relatou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem feito para a verificação da ausência do *propósito negocial*) e outros artifícios extralegais para a promoção da tributação, quando disserta sobre a rigidez da subsunção do Direito Tributário:

Se o modo de pensar que cria padrões e esquemas ou pauta de valores, estabelecendo presunções, não é uma mera interpretação, mas retificação e modificação da própria lei, enfraquece-se o Poder Legislativo e esvazia-se o conteúdo das leis. Em cada um desses desvios, fortalece-se o Poder Executivo, alarga-se seu campo de atuação, em detrimento do Poder Legislativo que perde o monopólio da produção de leis.

Diante de tais conclusões científicas, parece-nos possível e correto afirmar que, mesmo sem a invocação direta do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, já vêm se praticando arbitrariedades e violências em face dos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica para fins de fiscalização e arrecadação tributária, ao passo que, na esfera federal de Administração Tributária do Estado, procede-se a lançamentos com base em critérios extralegais, trazidos, sem a devida positivação, de outro sistema jurídico – o qual tem bases axiológicas absolutamente diferentes e divergentes das do sistema jurídico brasileiro –, valendo-se de prerrogativa inexistente dentro da estrita liberdade de atuação estatal.

É evidente a presença de abuso no exercício da competência tributária petrificada no texto constitucional, à medida em que se ignoram os limites

¹³¹ **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 342.

estabelecidos em tal delineamento abstrato de relevância jurídico-tributária dos fatos econômicos, para avançar naqueles que não estão abrangidos pela descrição hipotética, mas exprimem capacidade contributiva.

O instrumento principal para tal violência constitucional é justamente a adoção de manobras interpretativas, que são feitas de acordo com *a realidade econômica*, contendo institutos alienígenas ao sistema como o do *propósito negocial*.

Nesse sentido, entendemos que, apesar de ser insuperável a afronta que a norma que pode ser extraída daquele Parágrafo Único do Artigo 116 do Compêndio legal tributário representa à principiologia constitucional, tal dispositivo é um reforço, formalmente válido, a tais abusos e arbítrios, concedendo verdadeira camuflagem à sua inconstitucionalidade e contrariedade aos princípios mais prestigiados do Estado republicano e democrático.

4.4 A Ausência de Regulamentação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional

Voltando a fazer uma análise formal do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, deve ser ressaltado que a norma que dele pode ser sacada tem eficácia limitada. Isso, pois, no fim da sua redação, o legislador fez a seguinte ressalva: “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Apesar de veiculada por Lei Complementar, observa-se que tal definição se encaixa perfeitamente na definição de José Afonso da Silva¹³² sobre normas constitucionais de eficácia limitada:

[...] são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma

¹³² **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 82-83.

normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.

Ao passo que é uma Norma Geral de Direito Tributário, sua regulamentação por lei, propriamente dita, é fundamental, evitando que as Fazendas Públicas da Federação criem, por seus próprios atos, seus próprios procedimentos para a *desconsideração* dos atos e negócios jurídicos, o que, certamente, comprometeria a uniformidade nacional na atividade fiscalizatória e arrecadatória, representando um potencial de agravamento da arbitrariedade no colhimento de fatos imponíveis.

Desse modo, mesmo tendo sido editada há mais de 10 anos, a Autoridade Fiscal brasileira não pode se valer – legalmente – de seu conteúdo no desenvolvimento de sua atividade arrecadatória.

Isso porque, cientificamente, o processo de positivação a partir Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, sendo uma norma geral e abstrata, fica prejudicado, ao passo que não existe norma regulamentadora capaz de dar respaldo aos atos fazendários, sendo estas normas individuais e concretas, lembrando que há previsão no próprio sistema para a edição deste normativo regulamentador. O resultado de tal circunstância é a ausência da sua eficácia.

Dividindo a eficácia da norma em jurídica (esta veiculada por texto constitucional ou legal), técnica e social, Paulo de Barros Carvalho¹³³ explica o conceito de eficácia técnica:

“Eficácia técnica” é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas [...].

Dentro deste pensamento, desta modalidade de eficácia carece a norma preconizada pelo parágrafo único sob estudo, vez que encontra óbice para a sua

¹³³ **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 102.

incidência na ausência de outro normativo, por força de disposição de seu próprio texto. Independentemente de qualificações doutrinárias, fica claro que a norma em questão não possui a eficácia, não sendo lícita a sua aplicação a quaisquer fatos verificados.

Não obstante, é imperioso mencionar que, em 30 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº 66, que, em seus artigos 14 ao 19, regulamentou a aplicação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma Tributário.

Todavia, na conversão da referida Medida Provisória na Lei nº 10.637/2002, tais artigos foram suprimidos pelo Congresso Nacional, voltando à famigerada Norma Geral Antielisiva a ficar com sua eficácia prejudicada.

Mais de 4 anos depois, em 21 de março de 2007, foi apresentado o Projeto de Lei nº 536/2007, trazendo em seis artigos a regulamentação dos procedimentos de descon sideração dos atos jurídicos que promovem a elisão fiscal.

Observe-se a redação dos parágrafos 1º e 2º do artigo 1º de tal Projeto Lei, elaborado pelo Ministério da Fazenda:

§ 1º São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Nota-se que o conteúdo destes dispositivos regulatórios, criados pelo mesmo órgão do Poder Executivo que propôs a inserção do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, ainda que não convertidos em lei, deixa mais clara ainda a sua função de combater o Planejamento Tributário, plenamente lícito, ressuscitando no Direito Tributário a interpretação econômica na aplicação de suas normas.

Há de ser frisado, também, que o parágrafo 2º expressamente esclarece que a *descon sideração* que este normativo regula é diferente daquela prevista no artigo 149, inciso VII, do *Codex* Tributário, que dispõe que o lançamento de ofício

será realizado pela Autoridade Fiscal “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Esta diferenciação entre dispositivos tem suma importância para o tema, pois, como já demonstrado, apesar de muitos doutrinadores afirmarem que a inovação legal de 2001 no artigo 116 do Código Tributário Nacional trata de simples *simulação* (remetendo à evasão, no sentido ilícito), outros afirmam que o dispositivo apenas se prestaria para reforçar a prerrogativa fazendária prevista naquele artigo 149, inciso VII.

Assim, o parágrafo 2º desta proposta de lei demonstraria, definitivamente, o pensamento defendido no presente estudo, de que a *dissimulação* de que trata o Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma Tributário não se confunde com *simulação*, fraude e qualquer conduta dolosa, revelando a verdadeira função da Norma Geral Antielisiva: instrumento de positivação do arbítrio estatal.

Roque Antonio Carrazza¹³⁴, representante daqueles Autores que entendem ser o Parágrafo Único em questão um mero reforço à proibição da *simulação* e da *fraude*, é contundente ao comentar tal Projeto de Lei:

Tal proposta, porém, se nos afigura inconstitucional, pois “confere” à Administração Fazendária poderes arbitrários para (i) desconsiderar qualquer ato ou negócio jurídico que considere praticado com escopo de ocultar algum elemento do *fato imponible*, e (ii) valer-se da analogia, para, com base em critérios subjetivos, alargar a abrangência das hipóteses de incidência dos tributos.

Cabe esclarecer que, nesse ponto, entendemos que a inconstitucionalidade não reside originalmente nessa proposta de Lei Ordinária, mas sim na norma que lhe dá suporte, qual seja, o Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma Tributário. Como se observa, tais elementos criticados e rotulados como inconstitucionais em tal proposta legislativa não estão em conflito com qualquer disposição daquilo veiculado pela Lei Complementar nº 104/2001; pelo contrário,

¹³⁴ **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 2010, p. 254-255 (rodapé).

estão em total consonância com seus preceitos, materializando aquilo tudo descrito na sua exposição de motivos, sendo prova cabal de que se trata de lógica e natural contaminação escalonar da inconstitucionalidade há mais de uma década inoculada no sistema jurídico nacional.

Diante disso, é patente que, apesar do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional não ter eficácia no presente momento, o legislador já está cuidando de tornar seu alcance real e eficaz, da exata forma como seu conteúdo e efeitos foram descritos no presente estudo, afrontando – com chocante violência – aos princípios e garantias dos contribuintes, mais basilares, insertos na Constituição Federal, informadores de todo o sistema jurídico tributário brasileiro.

CONCLUSÃO

Como visto, o sistema jurídico nacional é dotado de inúmeros institutos e mecanismos normativos que previnem a arbitrariedade e o abuso em qualquer relação do Estado com outra pessoa de Direito.

Assim, a absoluta imperatividade constitucional da segurança jurídica e a obediência à legalidade, acompanhadas de seus desdobramentos particulares, em qualquer relação jurídica da qual participa o Estado, são verdadeiros frutos do desenvolvimento evolutivo de um Estado Democrático de Direito, republicano, que almeja ao alcance da ordem social e da igualdade entre os cidadãos, ainda que como objetos intangíveis.

Posto isso, a garantia da submissão do Estado às normas jurídicas vigentes, as quais são extraídas da própria consensualidade popular, preservada pelo processo eletivo democrático, assegura que a conduta deste seja sempre previamente legitimada por aqueles submetidos à sua supremacia, promovendo, igualmente, a previsibilidade da resposta estatal às condutas dos cidadãos e a serenidade nas relações jurídicas de natureza pública.

Dessa forma, toda tentativa de conceder às entidades públicas a autorização ao arbítrio, através da flexibilização do engessamento legal da sua conduta, deve ser rechaçada, na certeza de se estar diante de uma ameaça à própria condição democrática e republicana do Estado.

Como demonstrado nesse estudo, a seara tributária do Direito guarda especial relevância no que tange à rigidez nas condutas do Estado, pois nela reside a eterna tensão entre a garantia e a liberdade dos cidadãos de construir e manter seus patrimônios individuais e a necessidade de subsistência e funcionamento da máquina estatal, que se mantém, principalmente, da taxaço da atividade particular.

Nesse sentido, verificou-se, nas últimas décadas, uma tendência legislativa de criar mecanismos de fiscalizaço que privilegiam a arrecadaço, valendo-se de presunçoes descabidas e prerrogativas estatais infladas.

Certamente, o próprio crescimento da nação e o desenvolvimento dos seus setores econômicos exigem um comportamento reflexivo e reativo do Estado para que possa, na exata proporção de tais acréscimos, manter suas atividades e instituições, o que justificaria a adaptação e o incremento da sua atividade tributária.

Contudo, mesmo diante de tais mudanças sociais e econômicas, as limitações constitucionais e os direitos dos contribuintes em face da atividade estatal continuam sedimentados na Constituição Federal de 1988, não experimentando qualquer fragilização ou relativização, seja qual for a justificativa social ou econômica.

Como demonstrado, o advento do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional se revela, sem dúvidas, uma manobra para incrementar a máquina arrecadatória do Estado, mas sob o preço da supressão das garantias do contribuinte e do perecimento de grande parte de toda a axiologia cultivada no campo do Direito Tributário, deformando a sua finalidade e provocando intemperança nas relações jurídicas entre o Estado e o cidadão.

No caso específico deste parágrafo único, como defendido, nasce uma permissão, geral e abstrata, para que a Fazenda Pública se valha da comentada interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica, institucionalizando a arrecadação *predatória* do Fisco.

Predatória, pois, ao invés de a Autoridade Tributária, no desempenho de suas funções constitucionalmente autorizadas, restringir sua atividade à delimitação jurídica dos fatos tributários estabelecida pela estrita legalidade e a rígida tipicidade, inerentes às normas do Direito Tributário, esta invade a esfera de garantias do contribuinte, em busca de fatos jurídicos que possam, impositiva e ativamente, classificar como tributários.

Independentemente da inaplicabilidade de tal dispositivo, diariamente verificamos posturas e condutas que evidenciam a presença efetiva dessa hermenêutica nos órgãos da administração tributária, como é a importação ilegítima do instituto do *propósito negocial* para a apuração de fato impositivos, cuja

ocorrência, certamente, não poderia ser “verificada” sem a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Tal comportamento do Estado é atentatório ao conceito republicano, como relata Alfredo Augusto Becker¹³⁵, vez que quebra da rigidez natural e correta das normas tributárias, em favor dos interesses tidos, então, como públicos.

Infelizmente, tal dispositivo violador da segurança jurídica já compõe validamente – à medida que é adequada e lícita a sua inserção – o sistema jurídico tributário, na condição primordial de Norma Geral de Direito Tributário.

Todavia, tendo em vista sua carência de eficácia técnica, seus efeitos ainda não podem ser percebidos de forma plena, dentro do *design* normativo, o qual é evidenciado pelo teor do Projeto de Lei nº 536/2007, que tramita no Congresso Nacional, que escancaradamente declara guerra ao Planejamento Tributário, ainda que feito com meios lícitos e fins meramente elisivos.

Assim, o que não poderia penetrar e, muito menos, prevalecer no Direito Tributário é a implementação legal da interpretação sob o prisma da realidade econômica dos atos do contribuinte – que, inclusive, já poderia usar o Parágrafo Único do Artigo 116 do Diploma Tributário como alicerce para tanto – devendo ser expelida qualquer forma de posituação dessa conduta estatal.

A devida interpretação sistemática do conjunto de garantias constitucionais do contribuinte e das outras Normas Gerais de Direito Tributário já permitiria a esterilização e descarte pelas vias adequadas do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, pondo fim a esta pretensão fazendária ilegítima.

É manifesta a inconstitucionalidade da possibilidade da Autoridade Fazendária desfazer negócios jurídicos na esfera administrativa, bem como valer-se

¹³⁵ **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 139, 144.

de critérios totalmente subjetivos e antijurídicos para detecção da ocorrência do fato jurídico tributário, supostamente “oculto”.

O Estado brasileiro, como descrito na Constituição Federal vigente, está inquestionavelmente alicerçado na segurança jurídica, sendo esta uma verdadeira *sobrenorma*. A simples existência de previsão legal de mecanismo fiscalizatório que permite a reclassificação ou a desconsideração dos efeitos naturais de qualquer ato jurídico, lícito e perfeito, não só mina toda a possibilidade de extrair certeza e expectativas sólidas da conduta estatal nessa interação público-privado, mas também atenta contra a integridade da arquitetura constitucional do Estado.

Ainda que se reconheça a existência da supremacia dos interesses públicos sobre aqueles privados, é notório e lógico que não é do legítimo interesse público que se enfraqueçam, ou mesmo que se anulem, a certeza, a possibilidade de previsão e a obediência à estrita legalidade da atividade estatal, uma vez que a própria figura do Estado é ficcional, sendo efetivamente constituído por cidadãos e cujo o objetivo derradeiro deve ser o bem-estar de todos aqueles individualmente sujeitos à sua atuação. Logo, na verdade, é de inquestionável interesse público que não exista arbítrio e flexibilidade nas atividades fiscalizatória e arrecadatória do Estado.

Justifica-se, então, defender um resgate da legalidade, na sua concepção estrita, e de todos elementos e mecanismos de promoção da segurança jurídica, não permitindo que se instale, em definitivo, a autorização de um comportamento estatal baseado em subjetivismos, sem a devida submissão absoluta à frieza da lei.

Por fim, é certo afirmar que, de fato, a atividade fiscalizatória do Estado necessita se adaptar à dinâmica econômica e comercial brasileira atual, da qual se verifica um crescente aumento de complexidade e constante renovação de formas e métodos contratuais. Contudo, todas as mudanças e adaptações, devidas e necessárias, devem ser feitas pela legítima, tradicional e republicana inovação legislativa, respeitando os mecanismos e garantias constitucionalmente firmados, nos quais o contribuinte deve e precisa depositar a sua confiança.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre Permanência, mudança e realização do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. V. 1. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Amilcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2013.

FREITAS, Rodrigo de. **É Legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 10. São Paulo: Dialética, 2006. p. 263-297.

_____. **Tributação, Liberdade e Propriedade**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 241-254.

_____. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Por Que Tenho Medo dos Juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.
- LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- RAO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**. V. 1, 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. V. 1, 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Insuficiência de Densidade Normativa da “Norma Antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 146, p. 61-84, nov. 2007.
- SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. O Resgate da Legalidade Tributária. In: IX CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2012, São Paulo. **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 363-384.
- _____. Vilém Flusser e o Construtivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coords.). **Vilém Flusser e Juristas**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321-342.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de Fontes e de Normas no Direito Tributário: O Princípio da Segurança Jurídica na Formação da Obrigação Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 111-160.

_____. Limites do Planejamento Tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23-40.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-Elisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.