

TIAGO DA SILVA FONSECA

A AFIRMAÇÃO DA PREVISIBILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do grau de Mestre em Direito Público, sob orientação do Professor Doutor Werther Botelho Spagnol.

BELO HORIZONTE

2011

TIAGO DA SILVA FONSECA

A AFIRMAÇÃO DA PREVISIBILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada e aprovada junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais visando a obtenção do título de mestre em Direito Tributário.

Belo Horizonte, 12 de agosto de 2011

Componentes da banca examinadora:

Professor Doutor Werther Botelho Spagnol (Orientador)

Universidade Federal de Minas Gerais

Professora Doutora Misabel Abreu Machado Derzi

Universidade Federal de Minas Gerais

Professor Doutor Paulo Roberto Coimbra Silva

Universidade Federal de Minas Gerais

A meus pais (Antônio Fernando e Wânia).

RESUMO

A previsibilidade é elemento que torna racionais as relações sociais. No Direito, o postulado está situado em nível superior ao dos princípios e das regras, porquanto todas as normas devem ser inspiradas pela previsibilidade. No Direito Tributário, a previsibilidade deve garantir os direitos dos contribuintes e também pode atender aos interesses da Fazenda Pública.

A previsibilidade em favor do contribuinte é efetivada a partir da observância das limitações constitucionais ao poder de tributar e de princípios implícitos como a confiança legítima e a boa-fé objetiva. O dever tributário dos contribuintes deve ser previsto de maneira clara e transparente por leis criadas em exercício financeiro anterior ao da sua aplicação, que não deve retroagir quando as normas estipularem situações mais gravosas. Outrossim, as legítimas expectativas dos contribuintes devem ser consideradas nos casos de modificação das condutas estatais, que deve vir acompanhada de medidas compensatórias e indenizatórias ou de regras de transição.

Se o Estado deve assegurar a segurança jurídica dos particulares, na relação tributária, aos contribuintes não é dado agir de maneira contraditória. A afirmação da previsibilidade em favor da Fazenda Pública justifica a aplicação no Direito Tributário de teorias como a do abuso de direito e como a da fraude à lei, para corrigir situações em que os devedores tentam escapar da aplicação das leis fiscais através de práticas atípicas e anormais.

A efetivação da previsibilidade no Direito Tributário, portanto, é mecanismo de preservação das expectativas de ambas as partes no vínculo, servindo para atenuar os conflitos entre os sujeitos passivo e ativo e para concretizar um cenário permeado pela justiça fiscal.

Palavras-chaves: previsibilidade – limitações constitucionais ao poder de tributar – abuso de direito – fraude à lei.

ABSTRACT

Predictability is the element that makes social relations as rational. In law, the premise is situated on the upper level of the principles and rules, because all rules must be inspired by predictability. In tax law, predictability should guarantee the rights of taxpayers and can also serve the interests of the Exchequer.

The predictability in favor of the taxpayer is effected from the observance of constitutional limitations to the power to tax and underlying principles as the expression of legitimate expectations and objective good faith. The duty of the tax payers should be provided in a clear and transparent by laws created in the previous financial year of its implementation, which should not regress when the rules stipulate more serious situations. Moreover, the legitimate expectations of taxpayers should be considered in cases of change of state conduct, which must be accompanied by compensatory measures and indemnity or transition rules.

If the state should provide legal certainty for individuals in relation to tax, the taxpayer is not given to act in contradictory ways. The claim of predictability in the Exchequer justifies the application of theories in Tax Law as an abuse of process and how the fraud to law, to correct situations in which debtors try to escape the application of tax laws through practices atypical and abnormal.

The effectiveness of predictability in tax law, therefore, is mechanism for preserving the expectations of both parties in the bond, serving to mitigate conflicts between passive and active subjects and achieve a scenario permeated for tax justice.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
1.1 A previsibilidade como postulado necessário ao consentimento do tributo .	08
1.2 A previsibilidade para o contribuinte	11
1.3 A previsibilidade para a Fazenda Pública	13
1.4 Aplicação das teorias do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário	16
1.5 A solidariedade social como valor de justificação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal	21
1.6 A discussão da previsibilidade no Direito Tributário a partir de princípios constitucionais	26
2 A PREVISIBILIDADE EM FAVOR DO CONTRIBUINTE	28
2.1 A Segurança jurídica: fundamento de legitimação dos princípios constitucionais tributários.....	28
2.2 Legalidade: delimitação dos enunciados normativos contra poderes arbitrários do intérprete-aplicador	33
2.3 Anterioridade: a garantia da não-surpresa consagrada como direito fundamental e como cláusula pétrea	42
2.4 Irretroatividade: a proibição de a norma jurídica alcançar atos com efeitos passados ou pendentes	48
2.5 Proteção da confiança legítima: a garantia das expectativas geradas contra atos contraditórios	62
3 A PREVISIBILIDADE EM FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA	77
3.1 A proteção da Fazenda Pública contra atos contraditórios dos contribuintes: considerações gerais	77

3.2 A teoria do abuso de direito	80
3.3 O abuso de direito por ato contraditório: a fórmula do <i>venire contra factum proprium</i>	85
3.4 A teoria da fraude à lei	89
3.5 Aplicação das patologias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário	94
3.6 A consequência da aplicação do abuso de direito ou fraude à lei praticada pelo contribuinte: inoponibilidade das condutas viciadas ao Fisco	107
3.7 Exemplos de aplicação das patologias do abuso de direito e fraude à lei em matéria fiscal no Direito brasileiro	111
3.8 Argumentos de defesa da adaptação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei ao Direito Tributário	125
4 CONCLUSÕES	128
5 BIBLIOGRAFIA.....	142

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO.

1.1. A previsibilidade como postulado necessário ao consentimento do tributo.

O dever de pagar tributo talvez seja aquele que desperte maior rejeição por parte dos cidadãos. O próprio termo imposto indica a necessidade de acatar, o fazer aceitar à força, o sacrifício. A repulsa remonta aos tempos bíblicos, em que os fariseus e os herodianos tentaram embaraçar Jesus, ao perguntar se era lícito pagar tributos, ao que foram surpreendidos com a resposta: “*Dai a César o que é de César*” (Mateus, 22, 15-22). É célebre também a lenda inglesa de Lady Godiva, que, por compaixão ao povo de Coventry, cedeu ao capricho de seu marido e cavalgou nua pelas ruas da cidade, para que os impostos mais altos deixassem de ser cobrados. Outra história para as narrativas de relutância e de antipatia contra os impostos, essa noticiada na mídia recentemente, consistiu no ataque suicida de um engenheiro americano, Joe Stack, que atirou um avião contra um prédio da Receita Federal dos Estados Unidos, na cidade de Austin, em fevereiro de 2010. Dizia o manifesto do suicida, publicado na Internet: “*Eu fiz tudo o que podia e decidi não continuar olhando de forma complacente para o 'Grande Irmão' enquanto ele tira minha carcaça*”.

Ora, não obstante a insatisfação geral, há muito o Estado deixou de ser proprietário, produtor e de assumir atividades industriais e comerciais para se tornar um Estado Fiscal, ou seja, uma entidade mantida predominantemente por impostos¹. Assim, ainda que seja uma manifestação de poder do Estado e uma forma de sacrifício dos cidadãos, o tributo é indispensável para a organização de uma comunidade e para a satisfação do bem comum.

¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 193-194.

Historicamente, o tributo já teve uma concepção liberal pela qual servia exclusivamente para custear a defesa contra agressões externas, a distribuição da justiça e os serviços públicos insuscetíveis de gerar lucro para a iniciativa privada. Uma concepção socialista do imposto defendia a tributação como forma de suprimir gradualmente a propriedade privada, através da repartição de rendimentos e do patrimônio resultantes das operações de mercado e livre concorrência. Atualmente, o tributo assumiu uma função primária fiscal, consistente no custeio das atividades essenciais do Estado, e uma função secundária extrafiscal, referente à intervenção estatal na economia e no mercado.

A relação que une credor e devedor na relação jurídica obrigacional tributária sempre foi marcada pela desconfiança. O contribuinte sofre com a forma pela qual o Estado irrompe sobre o seu patrimônio e reclama da fúria arrecadatória. O Estado está em constante vigília contra a fraude e outros subterfúgios utilizados para escusa das obrigações legais e sofre drásticas consequências com os altos índices de sonegação.

Essa mútua desconfiança entre o Fisco de um lado e os contribuintes do outro, é prejudicial a ambas as partes e afasta a viabilidade de um sistema tributário permeado por justiça fiscal. Para buscar esse cenário, é fundamental lançar as bases para a afirmação da previsibilidade no Direito Tributário.

Na linguagem de Humberto Ávila, a previsibilidade pode ser considerada um bom exemplo de postulado, pois, dada a sua importância e essencialidade, não está no mesmo nível que os princípios e as regras, que estão no âmbito da aplicação, mas está situada num “metanível”, de modo a irradiar os seus efeitos e a orientar toda interpretação do Direito:

Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação das outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidas ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se

situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas².

Como postulado, a previsibilidade é maior do que a solidariedade social, que costuma fundamentar as pretensões fazendárias, e maior do que a segurança jurídica, que legitima os princípios constitucionais garantidores dos contribuintes. A previsibilidade deve ser da relação jurídica tributária, de modo a vincular o Fisco e os contribuintes.

A previsibilidade, a transparência, a proteção da boa-fé, a certeza e a fiabilidade da relação jurídica obrigacional tributária também são fundamentais para diminuir a resistência e aumentar o consentimento do imposto. Na Idade Média, o consentimento do tributo era direto, considerando que a cobrança era anualmente autorizada pelos próprios contribuintes, que eram aqueles que detinham renda própria e mandato político imperativo. Com as revoluções liberais do século XVIII, a instituição de tributos passa a ser matéria de lei votada por representantes do povo, eleitos para exercício de um mandato livre, e a cobrança passou a se dar em caráter permanente, sempre que ocorridos os fatos geradores. No Estado Social da primeira metade do século XX, as leis perdem muito de seu caráter de generalidade e abstração frente às pressões corporativas exercidas nos legisladores. Hoje, a legalidade tem a função de permitir a participação do Poder Legislativo na execução das atividades estatais, bem como de assegurar uma decisão centralizada sobre a oportunidade, as modalidades e os montantes dos encargos fiscais. O consentimento do tributo passa a depender, assim, da combinação da legalidade na tributação com a aplicabilidade dos princípios de proporcionalidade, racionalidade e justiça fiscal, na atividade de administração e cobrança do Estado.

A importância da previsibilidade para as relações sociais e jurídicas exige uma investigação da sua eficácia, especialmente no Direito Tributário. Como dar efetividade à previsibilidade para resguardar as expectativas dos contribuintes? E se a previsibilidade deve garantir o vínculo, e não somente uma de suas partes, como o postulado pode atender aos interesses fazendários?

² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124.

O presente estudo tem por objetivo fixar algumas bases do alcance do postulado na relação tributária, já que, se a previsibilidade do vínculo deve ser mantida e exigida por ambas as partes, a sua afirmação vai ocorrer por princípios e fundamentos diversos, quando invocada pelos contribuintes ou pela Fazenda Pública. Os contribuintes devem exigir que a Administração Tributária atue de modo a otimizar a segurança jurídica e os princípios dela decorrentes (legalidade, não-surpresa, irretroatividade, confiança legítima e boa-fé objetiva). Como a segurança jurídica é dever do Estado frente aos particulares, a sua extensão não pode socorrer o Fisco, devendo a previsibilidade em favor da Fazenda ser desenvolvida a partir de princípios e teorias alternativos, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Adotando a premissa de que, como postulado que está em num plano superior ao dos princípios e das regras que fundamenta, cumpre destacar que, por mais que a previsibilidade inspire a segurança jurídica ou a proibição de atos abusivos ou fraudulentos, com eles não se confunde. A previsibilidade é aqui tomada como fonte de legitimação, de validade e de preenchimento de conteúdo dos princípios e das regras, situada num “metanível”, de modo a orientar e racionalizar todo o sistema e o ordenamento jurídico.

1.2. A previsibilidade para o contribuinte.

Um cenário de previsibilidade para o contribuinte depende da efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, que o protege diante do poder e da força normativa do Estado, e de outros princípios implícitos, como a transparência, a boa-fé e a confiança. Como limitações constitucionais ao poder de tributar associadas à segurança jurídica, a Constituição Federal enumera, em seu artigo 150, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade.

A legalidade é a expressão máxima da segurança jurídica. A lei deve definir todos os aspectos da obrigação tributária e deve ser pressuposto necessário indispensável para toda a atividade administrativa fiscal. Deve observar o princípio legitimador da clareza, que se refere à exatidão da norma tributária, de modo que o contribuinte possa conhecer previamente a maior parte ou todo o conteúdo de seu dever, para planejar o pagamento do tributo.

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. Uma interpretação mais associada à efetivação da previsibilidade requer que o princípio da irretroatividade se refira não só aos atos legislativos, mas também aos atos administrativos e às decisões judiciais.

A não-surpresa é garantida pela anterioridade, que proíbe a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou, e espera nonagesimal, que proíbe a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. A anterioridade e espera nonagesimal são relativizadas por uma série de exceções previstas na Constituição Federal. As relativizações previstas, entretanto, não retiram o caráter de cláusula pétrea e de direito fundamental da anterioridade e não devem ser estendidas ou ampliadas, sob pena de arranhar a não-surpresa protegida constitucionalmente.

A par das limitações constitucionais ao poder de tributar, a relação jurídica obrigacional tributária deve ser resguardada por princípios implícitos, como a boa-fé e a confiança, que racionalizam as relações entre credor e devedor e corrigem eventuais situações injustas que deixem de ser afastadas pelos princípios expressos.

A necessidade de proteção da confiança legítima surge especialmente quando o Estado gera expectativas no contribuinte e posteriormente age de modo contraditório. Preservar a situação jurídica que se consolidou na base da confiança significa afirmar o valor fundamental da segurança jurídica. Se houve uma proposta de uma parte que gerou expectativas noutra, a proposta deve ser mantida.

A mudança das regras ditadas exige a adoção de meios que recomponham a situação anterior, de modo a restabelecer o *status quo ante*. Sendo impossível preservar a relação jurídica nos termos em que fora definida ou reconstruir a situação jurídica existente à época da quebra da confiança, nasce o dever de indenizar para aquele que foi responsável pela ação contraditória e o direito de ser indenizado pelo prejudicado que confiou.

A boa-fé objetiva exige que as partes de uma relação jurídica ajam de acordo com aquilo que foi convencionado e que observem deveres anexos, como de mútua proteção, contra riscos às pessoas e objetos da relação jurídica, de informação acerca dos dados relacionados ao adimplemento do acordo, e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação. No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações contra condutas contraditórias que deixem a obrigação do contribuinte mais gravosa ou que lhes causem alguma espécie de prejuízo.

1.3. A previsibilidade para a Fazenda Pública.

A efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo a arrecadar a receita necessária ao funcionamento do Estado com o mínimo de impacto sobre os direitos do contribuinte, bem como a atuação das partes na relação obrigacional de forma transparente, criam um vínculo de menor animosidade e melhor dissemina a aceitação do dever fundamental de pagar e de maior consentimento do tributo.

A transparência e a previsibilidade são princípios que servem para evitar conflitos que são objetos de intermináveis processos administrativos e judiciais, que prejudicam o Fisco, que não quer ver postergada a oportunidade de satisfação do seu

crédito, mas também o contribuinte, que não quer ter excessivas restrições ao exercício de seus direitos e suas atividades.

A transparência é um dos princípios que servem para equilibrar liberdade e consentimento e legitima o poder de tributar³. A transparência implica numa certeza de direitos e obrigações na relação jurídica, que diminui os riscos fiscais e que serve à relação tributária, subordinando o Fisco e os contribuintes. Dessa forma, o Estado deve criar um sistema tributário e orçamentário com clareza e os particulares devem consentir com o dever que lhes é outorgado, sendo proibido o uso de práticas abusivas ou fraudulentas.

Não só a idéia de transparência, mas também as de previsibilidade, de estabilidade, de clareza, de fiabilidade e de racionalidade transbordam os contornos da segurança jurídica, que é garantia somente atribuída ao cidadão e contribuinte, para pautar a atuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito, fraude à lei ou violação ao dever de lealdade.

Reprimir o abuso de direito e a fraude à lei e garantir expectativas de uma parte contra mudanças contraditórias da outra são preocupações do Direito em geral e não são máximas a serem aplicadas em casos isolados ou em relações jurídicas específicas.

A teoria do abuso de direito está fundada na evolução do conceito de direito subjetivo, que deixou de ser o poder irrestrito dado ao titular, isentando-o de quaisquer responsabilidades por danos decorrentes do seu exercício. O direito subjetivo passou a incorporar elementos como a liberdade, a consideração social, a cooperação, a função social, dentre outros.

Os Tribunais pátrios já vêm admitindo casos de abuso de direito de contribuintes em face do Fisco, especialmente tipificados no postulado do *venire contra*

³ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, 2006, p. 227.

factum proprium. As linhas de proibição do *venire contra factum proprium*, normalmente, têm o propósito de concretizar a doutrina da confiança. Todavia, podem ser abrangidos na figura da proibição do *venire contra factum proprium* comportamentos contraditórios originadores ou independentes da confiança, especialmente nos casos de relações jurídicas que se projetam no tempo e que requerem estabilidade e previsibilidade.

Estão abrangidas no tipo *venire contra factum proprium* as situações em que o titular manifesta a intenção de não exercer um direito e depois exerce ou indica não tomar determinada atitude, mas acaba por assumí-la. As declarações e comportamentos contraditórios podem impedir a constituição ou modificar direitos subjetivos, retirando do titular o poder potestativo de exercício.

Ainda que as construções acerca do abuso de direito e de seus tipos objetivos, como o *venire contra factum proprium*, tenham se dado no âmbito das relações privadas, proibir e coibir declarações e comportamentos contraditórios é função do Direito, que deve manter a estabilidade e previsibilidade dos vínculos entre os particulares, bem como entre as pessoas e o Estado.

O mesmo raciocínio pode ser usado para a fraude à lei. A fraude à lei ocorre quando o sujeito aproveita da imperfeição do seu enunciado, seja em razão da sua abstração ou em razão de ser produto da vontade humana – que é falha por natureza, para criar meios oblíquos de modo a afastar a incidência da norma. Nesse sentido, a fraude à lei é perversamente danosa, porque se oculta em situações aparentemente lícitas, por estar de acordo com a superfície verbal da norma, mas que viola a profundidade de conteúdo dos princípios cogentes. O fraudador procura alcançar o mesmo resultado que se alcançaria com a prática do ato expressamente vedado, ainda que passe às margens das leis proibitivas.

Ocorre que a verificação do abuso de direito e da fraude à lei não prescindem de verificação casuística e do exame metucioso das especificidades e vicissitudes do caso concreto. Uma conduta abusiva ou praticada em fraude à lei somente será descoberta através da devida contextualização ou requalificação dos atos e condutas praticadas.

1.4. Aplicação das teorias do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário.

A complexidade da relação jurídica tributária e a multiplicidade de formas de conduta diante da aplicação das leis fiscais permitem identificar práticas que têm a aparência de licitude, mas se analisadas no contexto de seus antecedentes, seus motivos e suas finalidades, configuram situações abusivas e fraudulentas. Abusivas no sentido de estar de acordo com a literalidade da lei, mas que violam o sentido da norma ou contrariam os princípios que sustentam o sistema. Fraudulentas no sentido de fugirem à hipótese de incidência da lei, através de práticas anormais utilizadas exclusivamente para escapar do alcance da norma.

Se estão de acordo com a literalidade da lei ou se contornam a hipótese da incidência da norma, as ditas condutas são lícitas, pelo que não há que se falar em simulação, fraude (em sentido estrito) ou sonegação, que vergam para o campo da ilicitude, cível ou penal. Todavia, ainda que aparentemente lícitas, por serem paralelas e não concorrentes às leis, tais atos vão de encontro ao sistema e ao ordenamento, motivo pelo qual não podem subsistir e devem ser extirpadas por medidas corretivas previstas pelo Direito.

E quando se fala em contrariedade do sistema e ordenamento ou do sentido da lei ou da escusa à hipótese de incidência da norma não se pode ficar restrito à finalidade de não pagar ou de pagar menos tributo. É possível verificar o uso de práticas abusivas e fraudulentas para conseguir, por exemplo, um benefício fiscal, ou para esvaziamento de patrimônio, ou para dificultar a fiscalização pela Administração Tributária, dentre outros atos.

O efeito danoso que essas condutas viciadas causam à relação jurídica obrigacional tributária, especialmente quanto às suas exigências de previsibilidade, transparência, clareza, coerência e fiabilidade, justifica a utilização das teorias do abuso

de direito e da fraude à lei no Direito Tributário. A transposição das teorias visa a operar uma aproximação da relação jurídica com a relação ética, tal como ocorreu e vem se aperfeiçoando nas relações jurídicas obrigacionais civis.

A discussão sobre a possibilidade ou não da aplicação de figuras como abuso de direito ou fraude à lei em matéria tributária passou a ter maior repercussão a partir da introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. A doutrina tributarista foi unânime em reconhecer a norma como a cláusula geral antielisiva do Direito brasileiro.

Mas se a doutrina foi unânime em assumir o parágrafo único do artigo 116 do CTN como a cláusula geral antielisiva brasileira, foi também marcada por profunda divergência em admitir tal regra no Direito Tributário pátrio.

As normas antielisivas vêm sendo generalizadamente adotadas no direito comparado, seja através de leis, como na Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Korea, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha e Suécia, seja através de precedentes jurisprudenciais, como na Dinamarca, Países Baixos, Noruega, Estados Unidos e Reino Unido⁴.

A proibição do abuso de direito e da fraude à lei foram, inclusive, as fórmulas adotadas pelas normas antielisivas de Portugal⁵ e de Espanha⁶, respectivamente. Em Portugal, a cláusula mereceu o apoio de juristas como José Casalta Nabais:

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 226.

⁵ Artigo 63 do Código de Procedimento e de Processo Tributário: “1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio. 2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consigam a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos. 3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso. 4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei” (PORTUGAL. Decreto-Lei n. 433, de 26 de outubro de 1999. Disponível em

□ <http://www.portolegal.com/cppt99.htm> □ Acesso em: 17 jan. 2011.

⁶ Artigo 24, da Ley General Tributaria, de 1995: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión Del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados em el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se em el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan um resultado equivalente al derivado del hecho imponible” (ESPAÑA. Ley 25, de 20 de julho de 1995. Disponível em □ <http://www.derecho.com/l/boe/ley-25-1995-modificacion-parcial-ley-general-tributaria/#A2> □ Acesso em: 17 jan. 2011. A redação da LGT foi alterada pela Ley 58, de 17 de dezembro de 2003, que deixou de prever expressamente a

É que, para evitar desigualdades chocantes, o limite à igualdade fiscal, concretizado na tipificação, não pode actuar, afinal de contas, em toda a sua plenitude, admitindo-se que a administração fiscal excepcione a aplicação da regra estandardizada, ganhando-se assim em igualdade e perdendo-se, conseqüentemente, em legalidade, na medida que esta exige, no concerner aos impostos, soluções totalmente determinadas ou determináveis com base na lei⁷.

No Brasil, a doutrina majoritária não recebeu a inserção legislativa com tanto entusiasmo. Aqueles que rejeitam a possibilidade de uma norma geral antielisiva acabam por afastar também a aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei na relação jurídica obrigacional tributária. Argumenta a doutrina majoritária que pela legalidade estrita e tipicidade fechada que regem o Direito Tributário, os espaços deixados pela norma fiscal devem ser preenchidos por total liberdade dos contribuintes, não cabendo falar em abuso de direito ou de fraude à lei se as condutas a serem banidas não foram expressamente previstas. As teorias também não seriam condizentes com a proibição da analogia e da interpretação econômica para instituir tributos. Legítimo representante da doutrina majoritária, Alberto Xavier é terminantemente contrário ao uso no Direito Tributário de figuras originariamente pensadas para o Direito Civil:

A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções (...). O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro nem cidade⁸.

Na frente contrária, doutrinadores do porte de Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco admitem a consistência das críticas, mas são grandes defensores da aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei em matéria fiscal. Para essa corrente, o combate às práticas abusivas e fraudulentas está de acordo com a necessidade de promoção da tributação baseada na isonomia medida pela real capacidade contributiva, bem como seria instrumento de efetivação da solidariedade social nas relações tributárias.

figura da fraude à lei na seção relativa à interpretação, qualificação e integração da norma fiscal, mas não retirou da teoria a qualidade de mecanismo antielisão do direito espanhol.

⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 625-626.

⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 107-109.

Ainda na defesa da aplicação das figuras do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário, o Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, J.L. Saldanha Sanches rebate as principais críticas com conclusões que podem ser perfeitamente adaptáveis à realidade brasileira e ao presente estudo.

Se as teorias do abuso de direito e da fraude à lei fiscal perturbam os princípios da legalidade e da tipicidade, há de se reconhecer que resta superada na metodologia jurídica a visão positivista legalista ou a interpretação estrita das leis, de modo que mesmo conceitos fechados não prescindem de pré-entendimentos ou de parcela criativa do intérprete. Se a legalidade do Direito Tributário deve assumir certo paralelismo com a legalidade do Direito Penal, cabe ressaltar que, apesar de “primos”, como expressam vários autores, a legitimação das normas é bem diferente: as penais cuidam de leis punitivas e preventivas e as fiscais tratam de leis de financiamento do Estado e de distribuição de riqueza. Ademais, mesmo as leis penais não afastam peremptoriamente a função criadora da norma pelo aplicador ou a discricionariedade, que não é sinônimo de arbitrariedade. Se a legalidade é princípio fundamental do Direito Público, não é princípio único e sua aplicação depende de conjugação com os demais princípios constitucionais e do estudo do caso concreto. Se a proibição do abuso de direito e a fraude à lei fiscal são mecanismos de correção do Direito e da legalidade, devem ser reconhecidos a partir de procedimentos legítimos. Se a segurança jurídica implica na afirmação da previsibilidade e estabilidade das relações, a prática de condutas abusivas e fraudulentas rompe com a racionalidade e transparência necessárias à concretização do princípio.

Consoante J.L. Saldanha Sanches:

Ora, quando é pervertida a lógica de previsão do fato tributário, das deduções a efetuar em obediência ao princípio do rendimento líquido, ou mesmo de um qualquer benefício fiscal previsto em obediência a interesses extrafiscais, a tributação deixa de ser justa: há manifestações da capacidade contributiva que passam ao lado da tributação, ou seja, empresas e indivíduos que se locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais. Surgem, assim, num primeiro momento, desigualdades relativas entre contribuintes cumpridores e incumpridores, e, num segundo momento, aumentos na carga fiscal daqueles, uma vez

que, mantendo-se constantes a necessidades coletivas a satisfazer, o Estado financiar-se-á junto das fontes de rendimento mais escrupulosas⁹.

É preciso reconhecer que, se uns lançam mão de práticas abusivas ou fraudulentas para deixar de pagar a sua parte no encargo de participação nas despesas do Estado, outros vão ter que desembolsar mais do que reclama a sua capacidade contributiva. Ademais, se uns abusam de direito reconhecido pela norma ou burlam a lei de modo a dificultar as atividades de fiscalização e cobrança de tributos, todos vão ser penalizados pela desconfiança do Fisco e pelos efeitos destrutivos que a desconfiança causa no sistema (aumento de obrigações acessórias, uso irracional de medidas simplificadoras, etc). Logo, a desconsideração de atos ou condutas anômalas praticadas pelos contribuintes a partir de uma ideal valoração dos fatos e de uma interpretação das normas conforme a Constituição pode aperfeiçoar a previsibilidade e atrair todas as suas desejadas consequências para o Direito Tributário.

Sendo situação excepcional, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela prática de condutas abusivas e fraudulentas depende de prévio procedimento administrativo, com a preservação de todas as garantias constitucionais, como o contraditório e a ampla defesa, a motivação das decisões, a possibilidade de manifestações de inconformismo, a livre produção de provas em contrário, etc.

A contextualização e a valoração jurídica diversa da Administração, outrossim, deve passar pelos crivos da razoabilidade e da proporcionalidade. A razoabilidade exige que sejam consideradas as circunstâncias de fatos com a presunção de que estão dentro da normalidade, bem como que os aspectos individuais do caso sejam levados em conta para justificar a não aplicação da norma geral, por se tratar de um caso anormal. Assim, somente através dos filtros interpretativos e do estudo do caso concreto é possível verificar uma situação anômala, de modo a contextualizá-la ou valorá-la como abusiva ou fraudulenta, presumindo-se sempre a boa-fé do contribuinte.

⁹ SANCHES, J.L Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 104.

A proporcionalidade, por sua vez, requer uma relação de causalidade entre o fim das normas e os meios utilizados para auferi-los, expressada através de uma análise da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. A necessidade depreende-se do exame da viabilidade dos meios e da escolha daquele menos restritivo. A adequação se refere à escolha daqueles meios que promovam mais e melhor o fim proposto pela norma. Na proporcionalidade em sentido estrito se mensura se as vantagens do meio escolhido superam as desvantagens dele decorrentes. Ora, em muitos casos é possível presumir práticas de abuso de liberdade negocial ou de tangenciamento da norma fiscal, de modo que, juntados elementos concretos que justifiquem a intervenção da Administração Tributária, a desconsideração desses atos contraditórios e anormais seja uma opção necessária, adequada e útil para a concretização da previsibilidade no sistema.

1.5. A solidariedade social como valor de justificação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal.

Uma noção contemporânea da solidariedade social situa o princípio entre uma definição geral, como incentivo e reconhecimento de atos de assistência, de fraternidade e de união de esforços, e uma definição mais específica, como exigência na participação do custeio específico dos direitos sociais e de seguridade social. Conforme posição de Marciano Seabra Godoi:

Tomamos parte da postura mais exigente, pois os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária. Por pilares de sustentação da sociedade entendemos o que Rawls denomina de estrutura básica: instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direitos de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social¹⁰.

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 148.

Esse sentido da solidariedade social que posteriormente veio a ser adotado em Constituições de países como o Brasil, teve início a partir do fortalecimento do Estado-nação. Somente um Estado que consegue congrega os seus três elementos existenciais – território, soberania e povo – é capaz de criar uma comunidade que compartilhe de interesses e valores, de modo a tornar possível a repartição de deveres específicos e de dissolução do comportamento ético de mútua assistência.

Não por acaso a solidariedade social estava implícita na “fraternidade”, que junto com a “igualdade” e a “liberdade” constituíam o núcleo duro dos objetivos da Revolução Francesa. Ou ainda na Constituição italiana, em que a solidariedade era o vetor resultante do Poder Constituinte, formado por correntes de ideologias liberal, católica e socialista. A Encíclica “Rerum Novarum” pioneira em cunhar o dever da função social no direito de propriedade, teve grande relevância na escolha constitucional italiana em dar ao tributo a rubrica da solidariedade social¹¹. Na Alemanha, a Constituição de Weimar assenta a solidariedade social na tentativa de materializar a liberdade e a igualdade, só possível através do reconhecimento dos chamados direitos de segunda geração, isto é, da concessão de garantias básicas, tais como saúde, educação, alimentação, trabalho, que, por certo, dependia da participação de todos no custeio das despesas¹². Na Constituição brasileira, a solidariedade social chega também a partir de uma noção de compartilhamento de ideais e de objetivos, convergindo para uma distribuição de direitos e de deveres.

Se hoje é necessário reconhecermos uma nova dimensão cultural que admita o princípio da confiança legítima como princípio fundante da relação entre o Estado e os particulares, tal dimensão também deve atribuir a devida importância ao valor axiológico e jurídico da solidariedade social, como dever público estabelecido pela Constituição¹³.

¹¹ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16.

¹² CARVALHO NETTO, Menelick de. Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. *Revista de Direito Comparado*. Belo Horizonte, v. 3, mai. 1999, p. 473.

¹³ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano, p. 13.

E os valores do princípio devem ser atribuídos àquela solidariedade já prevista nos objetivos constitucionais da República, que impõe no primeiro inciso do artigo 3º a necessidade de se construir uma sociedade livre, justa e solidária. Os valores, portanto, não devem ficar restritos à solidariedade com o fim de proteção dos direitos sociais, da forma como está implícita no artigo 194. A solidariedade social que a Constituição institui como um de seus objetivos é muito maior que a seguridade social destinada a assegurar direitos à saúde, à previdência ou à assistência social.

A solidariedade social tomada na sua estrutura mais geral se refere ao sentimento de pertença à comunidade e da corresponsabilidade decorrente de tal consciência. Nessa sociedade solidária, o Estado deve assegurar a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos, através dos deveres de abstenção, de prestação e de garantia dos direitos difusos e coletivos, ao passo que a comunidade deve interiorizar o espontâneo cumprimento de seus deveres. Somente essa aceitação e consentimento permitem que o tributo seja percebido como fator de solidariedade social.

Se a cidadania traz um conjunto de direitos que deve ser sempre reivindicado, assegurado e protegido, se implica em autonomia, independência e autenticidade, se compreende maior participação na soberania, também traz um conjunto de responsabilidades.

Como a idéia atual de justiça passa a estar centrada na igualdade, liberdade e solidariedade, a noção de tributo deve ser revista e não deve ser encarada como punição, como abuso, como resultado de norma de rejeição social ou como “lanças penetrantes” do Estado, mas como instrumento de cooperação para fins comuns, que consiste na efetivação dos direitos fundamentais das pessoas e na sua emancipação política e social.

Longe de ser uma penalidade, o contribuinte deve ter firme a realidade de que o tributo, além de ser uma forma de divisão de bens, de ganhos e de resultados em favor da comunidade, é também dimensão do princípio de igualdade de todos perante a lei. O Estado, para fazer valer essa confiança, deve instituir os tributos com vistas eminentemente a satisfazer as necessidades públicas e arrecadá-los respeitando a propriedade, a autonomia privada, a liberdade de iniciativa e de profissão, etc.

Nesse sentido geral, a solidariedade social se manifesta como fonte de justificação da imposição do dever de pagar tributos, como critério de congruência das leis tributárias, de modo a corrigir desvios na sua produção e como critério de interpretação para o aplicador da norma fiscal, que deve auxiliá-lo na busca de seu melhor sentido¹⁴.

Uma ideal postura do Estado e dos contribuintes no cumprimento de suas obrigações certamente implica num ideal cenário de justiça fiscal, em que o Estado atue dentro dos limites ético-jurídicos fixados na Constituição e que todos os cidadãos sejam de alguma forma destinatários do dever fundamental de pagar impostos, na medida de sua capacidade contributiva. Se todos os cidadãos têm uma posição passiva em face do Estado de dever de contribuir, devem também assumir uma posição ativa de exigir do Estado que todos os membros da comunidade participem de tal encargo¹⁵.

A repartição do dever coletivo de concorrer para as despesas públicas se dá, sobretudo, através da tributação. A solidariedade da perspectiva fiscal, ou seja, como principal elemento justificador da instituição e da cobrança de tributos, começa quando se entende que a soberania deixou de ser um atributo do Estado, como “Estado-soberano”, para ser um elemento do povo, dando a origem à nova versão de “Estado-coletividade”¹⁶. E nesse “Estado-coletividade”, não só o Estado deixa de ter uma exclusiva relação de imposição e de poder junto aos cidadãos, mas também os indivíduos deixam de ter a defesa de seus direitos fundamentais desvinculada da comunidade da qual integram e participam.

Nessa nova perspectiva estatal, as liberdades pessoais devem conviver harmonicamente com o interesse coletivo fiscal. A construção dessa harmonia não está e nem pode estar acabada, já que uma harmonia pronta e perfeita só se coaduna com regimes autoritários, mas depende da afirmação permanente dos valores tanto dos direitos quanto dos deveres constitucionais.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 169.

¹⁵ NABAIS, José Cabalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

¹⁶ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano, p. 15.

É evidente que não se deve perder de vista o destino da arrecadação e é legítima e necessária a exigência de qualidade do gasto público. A vigilância deve ser como aquele “olho sem pálpebras” ou o “olho que nunca dorme”, tal como o do conto de Philarète Chasles¹⁷. A vigilância acerca da qualidade do gasto público deve ser incrementada, outrossim, através do fortalecimento de instituições de controle, tais como a mídia, o Ministério Público, os Tribunais de Contas e as associações corporativas.

Além disso, a solidariedade deve vir associada à dignidade da pessoa humana, que mais do que objetivo é fundamento da República (artigo 1º, III, da Constituição Federal), devendo ser sopesado com todos os princípios e regras cuja obediência torna-se necessária para o pleno desenvolvimento dos atributos da personalidade.

É imperioso ressaltar que o Estado não pode justificar a instituição de espécies tributárias – impostos, taxas ou contribuições – exclusivamente no princípio da solidariedade social. A Constituição Federal, que delimita minuciosamente o exercício do poder tributário através da divisão de competências e de previsão dos fatos imponíveis, já escolheu os fatos e as formas para a instituição de tributos (contribuições sociais) inspirados na solidariedade social¹⁸.

Mas essa solidariedade social que serve de inspiração para a instituição de tributos é, como ensina Ricardo Lobo Torres, a “solidariedade do grupo”, que informa o princípio de custo-benefício¹⁹. Paralela a ela existe a solidariedade como justificativa ética-jurídica do tributo. E essa é importantíssima para o sistema tributário, pois justifica técnicas de tributação como a progressividade, a divisão do encargo de acordo com a capacidade contributiva e proibição do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal.

¹⁷ No conto do escritor francês “O olho sem pálpebra”, de 1832, um jovem fazendeiro escocês é atormentado por um perturbador pesadelo psicológico, ao imaginar o olho sempre escancarado de sua mulher às suas costas, sem nunca o perder de vista. A história acabou por se transformar na alegoria escocesa do olho sem pálpebra como representação da vigilância incessante da mulher ciumenta, o maior dos suplícios.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201.

1.6. A discussão da previsibilidade no Direito Tributário a partir de princípios constitucionais.

Os princípios são dispositivos finalísticos que estabelecem um estado de coisas a ser alcançado através da previsão de condutas necessárias e obrigatórias à sua promoção. As regras são dispositivos descritivos de comportamentos com vistas a regular os fatos de forma precisa e definitiva²⁰. A previsibilidade, como valor fundamental às relações sociais e jurídicas, não cabe nas definições de princípios e regras. A previsibilidade parece ser dispositivo situado em um “metanível” jurídico, de modo a inspirar todos os princípios e regras. É valor de legitimação para as condutas praticadas e para as normas (princípios ou regras) que as regulam.

A afirmação da previsibilidade no Direito Tributário vai depender da efetivação dos princípios constitucionais da solidariedade social, da igualdade, da legalidade e tipicidade, da não-surpresa, da confiança legítima e boa-fé. São todos princípios com elevados graus de abstração e de generalidade, que vão ser preenchidos por diversos conteúdos, que vão ser ponderados entre si e com outros princípios, que vão se adaptar na medida das especificidades do caso concreto.

Portanto, uma discussão principiológica do Direito Tributário, como a que pretende o presente trabalho, tende a ser uma discussão aberta que fatalmente será preenchida com uma sensível carga de ideologia. Ideologia aqui tomada como um fenômeno subjetivo inconsciente e involuntário produzido pelas condições objetivas da existência social, política e econômica dos indivíduos.

O pensamento ideológico, assim sendo, não pode oferecer conclusões definitivas, já que a ideologia é repleta de incongruências e imperfeições. Ensina Marilena Chauí:

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, p. 78-79.

Na qualidade de corpo teórico e de conjunto de regras práticas, a ideologia possui uma coerência racional pela qual precisa pagar um preço. Esse preço é a existência de ‘brancos’, de ‘lacunas’ ou de ‘silêncios’ que nunca serão preenchidos sob pena de destruir a coerência ideológica. O discurso ideológico é coerente e racional porque entre as suas ‘partes’ ou entre suas ‘frases’ há ‘brancos’ ou ‘vazios’ responsáveis pela coerência. Assim, a ideologia é coerente não *apesar* das lacunas, mas *por causa ou graças* às lacunas. Ela é coerente como ciência, como moral, como tecnologia, como filosofia, como religião, como pedagogia, como explicação e como ação apenas porque não *diz tudo e não pode dizer tudo*. Se dissesse tudo, quebraria-se por dentro²¹ (grifos no original).

Na defesa da previsibilidade para as relações tributárias, ora é possível priorizar as pretensões dos contribuintes, dando maior rigor às limitações constitucionais ao poder de tributar, ora é possível destacar interesses fazendários, com uma interpretação extensiva da igualdade ou da solidariedade social. A escolha, contudo, certamente vai refletir a opção ideológica do intérprete.

Portanto, como discussão principiológica e ideológica, não pretende o trabalho oferecer respostas peremptórias, tampouco destacar um princípio em prejuízo de outros. Através da discussão de questões imanentes aos princípios explícitos e implícitos que formam o conjunto de limitações constitucionais ao poder de tributar em favor dos contribuintes e da difusão da ideia do dever de pagar tributos para desvalorizar condutas abusivas ou fraudulentas praticadas contra o Fisco, o texto procura oferecer formas de preenchimento, ainda que muitas vezes controversas, ao valor fundamental da previsibilidade.

²¹ CHAUI, Marilena. *O que é Ideologia*. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 2004, p. 109-110.

CAPÍTULO 2 – A PREVISIBILIDADE EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.

2.1. A Segurança jurídica: fundamento de legitimação dos princípios constitucionais tributários.

A segurança jurídica é a garantia que deve ter os cidadãos da previsibilidade das consequências jurídicas de sua conduta, assim como do controle das decisões dirimidoras dos conflitos pelo aplicador. Nesse sentido, a segurança jurídica permite aos particulares agirem, dentro dos limites estabelecidos pela ordem normativa, sem que mudanças repentinas por parte do Estado possam alterar os efeitos previstos e considerados pelos indivíduos, no exercício legítimo de sua liberdade.

A segurança jurídica é princípio que expressa e estrutura o Estado de Direito. Ricardo Lobo Torres dá o seu sentido e fornece a sua visão sobre a evolução do valor segurança jurídica, da forma preciosa que lhe é costumeira:

Segurança jurídica é certeza e garantia de direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais.

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava ao patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de Hobbes, como segurança contra a violência praticada pelos outros, e de Locke, como proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Foi apelidada por Marx de ‘segurança do egoísmo’ burguês. Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito de seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastigo do Estado de Bem-estar Social. Mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a justiça também recuperou a sua importância e em que se delinea o contorno do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Risco.

Abrange a elaboração, a aplicação (no Direito tributário, o lançamento), a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.

A segurança foi incluída na declaração dos direitos fundamentais constante do art. 5º da CF/88: ‘Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à

liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes'. A Constituição da Espanha contém dispositivo semelhante (art. 9º, 3). A Constituição da Alemanha não contém declaração explícita sobre a segurança, que é lida nas entrelinhas das cláusulas do Estado Social.

A segurança é um valor jurídico e, como segurança dos Direitos fundamentais, se transforma ela própria em direito fundamental. A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores); é garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo. Mas, por outro lado, é um autêntico direito fundamental, no sentido de que as leis tributárias do Estado e a própria Fazenda Pública constituem 'res publica', ou direitos republicanos, ou direitos de 3ª geração como preferem outros, garantidos pelo ordenamento e acionáveis pelo Ministério Público ou qualquer um do povo²².

Incumbe ao Estado promover e proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, assim como permitir que os mesmos possam prever as consequências jurídicas para os comportamentos que adotam. A segurança jurídica implica não só numa satisfatória previsibilidade acerca do resultado dos atos e condutas, mas também exige uma previsibilidade de todo o processo que leva às decisões finais do Estado, através de seus Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Carrega, portanto, uma dupla manifestação: promover a certeza do Direito e proibir quaisquer espécies de arbítrio.

Na Constituição brasileira, o compromisso de assegurar a segurança está não só no preâmbulo, como também no *caput* do artigo 5º. Como todo o rol de direitos fundamentais enumerados ao longo do artigo vão, de alguma forma, buscar efetivar os valores previstos no seu *caput* (vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade), a segurança jurídica mereceu destaque em vários dispositivos. No que desobriga a todos de fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (inciso II); no que proíbe a lei de prejudicar direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito (inciso XXXVI); no que proíbe a existência de crime ou de pena sem prévia cominação legal (inciso XXXIX); no que prevê a irretroatividade da lei penal mais gravosa (inciso XL); nas garantias de contraditório e ampla defesa, em processos judiciais ou administrativos (incisos LIV e LV).

O conjunto de direitos enumerados é, ainda, exemplificativo, considerando que o parágrafo 2º do artigo 5º não exclui outras garantias decorrentes dos princípios adotados

²² TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – Nova Série*. n. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 74-76.

pela Constituição. Logo, os atos do Estado devem ser praticados de modo a otimizar a garantia da vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, em obediência aos princípios expressos ou implícitos consagrados no artigo 5º, ainda que, nem sempre, a interpretação, a integração e a ponderação desses princípios se dê de forma tranquila.

A efetivação da segurança jurídica assume importância ainda maior se considerarmos o seu corolário da boa-fé, que exige que tanto o Estado como os cidadãos considerem mutuamente seus interesses e conveniências, devendo ser evitadas e afastadas as condutas contraditórias²³. Como fundamento de todo o ordenamento jurídico, a boa-fé tem a função de informar a interpretação e a integração das normas, não podendo ser de modo algum, portanto, desconsiderada pelos atos praticados pelo Poder Público.

O princípio da segurança jurídica se manifesta através da possibilidade de se conhecer previamente as normas gerais a serem aplicadas nos comportamentos praticados pelos particulares. Mas também não prescinde da previsibilidade das normas individuais e concretas, devendo restar claro aos administrados, antes do momento de criação da norma do caso concreto, quais os princípios, critérios e métodos de aplicação das normas gerais aos quais estarão submetidos. Logo, ainda que aos particulares não seja dada a certeza de qual e como a norma geral vai ser aplicada, já que tal definição depende da análise das vicissitudes do caso e do processo criativo da norma individual pelo intérprete, deve lhes ser dado pelo menos a possibilidade de vislumbrar o caminho a ser percorrido na construção da norma que vai regular a sua situação de modo específico.

A efetivação da segurança jurídica merece destaque desde os tempos do Direito Romano, em que a consciência moral grega é substituída pela consciência jurídica, através da transformação dos imperativos éticos em normas escritas, cuja violação passa a estar sujeita à coerção institucional do Estado. Ou seja, a importância dada à garantia de segurança jurídica não vem de hoje e nem foi inovação dos Estados Constitucionais modernos, vez que existe desde a época de racionalização e sistematização do Direito e da subordinação do Estado à norma escrita, realizados pela jurística romana.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais; competência dos Tribunais Superiores para fixá-las – Questões conexas. In: *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009, p. 45.

No sentido de que a preocupação da segurança jurídica remonta ao período romano, escreveu Joaquim Carlos Salgado:

A segurança jurídica pressupõe a estrutura do Estado de Direito. O primeiro modelo de Estado de Direito é por isso o romano. O Estado romano é ético por excelência no sentido de realizar e proteger o direito. Desse modo, em Roma, o direito é a medida da política, a lei o limite do poder, a razão a ordenação da vontade. O Estado de Direito moderno, na concepção positivista, é o que se limita pelo seu direito. É apenas formal, porque a vontade soberana do Estado não tem limite, já que é o Estado criador do direito e a sua limitação decorre da sua boa vontade à autolimitação²⁴.

Contudo, a segurança jurídica, como princípio constitucional, deve orientar a atuação da Administração Pública, proteger situações juridicamente pacificadas, possibilitar o controle dos atos públicos, a fiscalização da legalidade e a defesa dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos. Deve preservar um mínimo de certeza das situações jurídicas e das expectativas juridicamente produzidas e cria o direito particular de proteção da confiança legítima na estabilidade e previsibilidade dos atos do Estado.

Mais do que associada à estabilidade da ordem jurídica, à previsibilidade das relações e à boa-fé, Ingo Wolfgang Sarlet pensa num modelo de segurança jurídica condicionada ao direito de proteção contra o retrocesso em matéria de direitos fundamentais²⁵. A proibição do retrocesso implica na manutenção dos sistemas de proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos, especialmente os direitos sociais, contra eventuais restrições ou supressões. Nesse sentido, o Estado tem a obrigação não só de criar instituições e serviços de promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos, mas também de não aboli-los, uma vez que as prestações estejam estabelecidas.

Para o autor gaúcho, a segurança jurídica não pode ser dissociada da segurança pessoal e social, ainda mais se considerarmos a realidade de instabilidade institucional, social e econômica, vivenciada em todo mundo, devendo o princípio ser vinculado à noção de dignidade da pessoa humana e ao complexo de direitos e deveres fundamentais às condições existenciais mínimas que ela requer.

²⁴ SALGADO, Joaquim Carlos. *A ideia de justiça no mundo contemporâneo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 108.

²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito Constitucional Brasileiro. *Revista Latino-Americana de Direitos Constitucionais*. Belo Horizonte, n. 6, p. 318-369, jul./dez. 2005.

Na sua dimensão subjetiva, a segurança jurídica deve proteger a confiança do cidadão não somente quanto aos seus direitos adquiridos, mas até quanto à suas legítimas expectativas. Conforme se espera do ideal de uma justiça prospectiva, as relações jurídicas e os atos que se perduram no tempo devem ser resguardados por formas de amparo de uma das partes, caso a outra modifique quaisquer termos da obrigação objeto do vínculo. Entre a mera expectativa e o direito adquirido existem pretensões que Paulo Emílio Ribeiro Vilhena²⁶ chama de “direitos expectados”, ou seja, existe o *direito de adquirir direito*. Além da necessidade de se assegurar os eventos tais como ocorridos no passado, hoje se discute a necessidade de garantias para possibilidades futuras, devendo quaisquer mudanças, desde que repentinas e contraditórias, serem acompanhadas por regimes de transição ou por medidas devidamente reparatórias.

A segurança jurídica em matéria tributária parece ter recebido atenção especial do constituinte, pelo número expressivo de princípios e regras destinados a sua concretização que foram dispostos na Constituição Federal. Não existe Estado de Direito sem segurança jurídica, pois cabe ao Estado de Direito conferir ao cidadão a transparência, a clareza e a previsibilidade necessárias ao planejamento de suas condutas a partir dos efeitos dos atos públicos esperados.

No Direito Tributário, a segurança jurídica serve de fundamento aos princípios constitucionais tributários expressos da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, bem como aos princípios constitucionais tributários implícitos da confiança legítima e da boa-fé objetiva. No sistema de proteção do contribuinte e de limitação ao poder de tributar que estabelece, a segurança jurídica serve à proteção do passado, com a irretroatividade de normas para fatos geradores já ocorridos, bem como serve à proteção do futuro, com a previsibilidade de situações jurídicas que tendem a acontecer. A segurança jurídica significa, na relação jurídica obrigacional tributária, a proteção de seus direitos fundamentais e a previsibilidade do tributo, com a possibilidade de cálculo antecipado daquilo que deverá ser pelo contribuinte.

²⁶ VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho*: Estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

A realização da segurança jurídica através do Direito Tributário é diretamente proporcional à eficácia desses princípios constitucionais tributários. Tanto maior será a segurança jurídica nas relações tributárias quanto forem devidamente efetivados os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, assim como disseminada a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva do contribuinte, ante aos atos praticados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

2.2. Legalidade: delimitação dos enunciados normativos contra poderes arbitrários do intérprete-aplicador.

A legalidade é a expressão máxima da segurança jurídica. A necessidade de consentimento prévio acerca do dever tributário é reivindicação antiga e direito já garantido na Carta Magna inglesa de 1215, que consagrou o princípio de “*no taxation without representation*”. Com a Revolução Francesa de 1789, os tributos ganham o caráter de permanência e de generalidade e a exigência de autorização legislativa prévia para a sua instituição foi conquista disseminada por todas as Constituições posteriores, inspiradas nos ideais revolucionários de “*Liberdade, Igualdade e Fraternidade*”.

Em obediência à legalidade, os tributos deixam de ser decididos pelos contribuintes e passam a ser autorizados pelos diversos setores da sociedade representados no Parlamento. Para preservar as suas características de generalidade e de abstração, as leis tributárias não podem ser criadas a partir da vontade exclusiva de contribuintes, que variam em diversos grupos econômicos distintos, ou para atender às necessidades arrecadatórias imediatistas do Fisco (ressalvada, é claro, as hipóteses de tributos emergenciais já previstos pela Constituição Federal).

Mais do que ser a exigência de previsão legal para a obrigação tributária, a legalidade incorpora uma função mais republicana e democrática, vez que toda lei está

direcionada, de alguma forma, a concretizar os direitos fundamentais da ordem constitucional.

Além de exigir que a lei defina todos os aspectos necessários à matéria tributária, a legalidade requer que a lei seja pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa fiscal. Assim, dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional que é matéria de lei a instituição de tributos, ou a sua extinção, a majoração de tributos, ou sua redução, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo, a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Para delimitar de forma incontestes os contornos da obrigação e a vinculação da atividade administrativa fiscal, Misabel Derzi defende que a lei tributária deve preferir, em sua maioria, conceitos classificatórios, definitivos e específicos, a tipos, fluidos e genéricos. Ensina a jurista:

Ora, o que prevalece no Direito Tributário não é a tipologia, mas a classificação; não é o tipo, mas o conceito. A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação constitucional de competência determinam a tendência conceitual classificatória prevalente no Direito Tributário.

O conceito de tributo é nuclear para o Direito Tributário e deve ser precisado, acertado e determinado de forma conceitual fechada, à luz das notas características arroladas no art. 3º do Código Tributário Nacional e, implicitamente, pressuposto pela Constituição de 1988.

Os tributos, por sua vez, 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 irrenunciáveis²⁷.

O fechamento da norma tributária através de conceitos, não obstante ser o mais condizente com a segurança jurídica do contribuinte, é dificultado pelo fato de a lei normalmente orientar uma multiplicidade de condutas, sem detalhamento para regular cada situação específica.

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 138.

Outrossim, mesmo aquelas normas que devem ser estruturadas preferencialmente com a utilização de conceitos classificatórios, como as normas penais e tributárias, estão sujeitas à interpretação do aplicador. Ainda que a interpretação dos conceitos classificatórios consista na verificação ou não da ocorrência dos seus elementos definidores, a variedade e complexidade dos casos impedem que a vinculação do aplicador às leis específicas consista em mera subsunção do fato à norma.

Como alerta Florivaldo Dutra de Araújo, ao tratar do tema da vinculação de elementos do ato administrativo, nem todas as normas de Direito Público são como as normas de concessão de aposentadoria, cuja aplicação depende estritamente de verificar ou não o preenchimento dos requisitos da idade e do tempo de contribuição. E lembra que esse tipo de vinculação é exceção entre as normas de Direito Público: *“Na maior parte das vezes, antecederá a emissão do ato administrativo um trabalho nem sempre fácil de interpretação da norma aplicável e de qualificação jurídica dos fatos ensejadores da ação do administrador”*²⁸.

O reconhecimento de que, mesmo para o Direito Público, não é possível que a lei anteveja todas as situações e que a interpretação das normas consista em mera subsunção do fato à hipótese de incidência, faz com que o Professor mineiro distribua os casos de regulação vinculada entre três modalidades: direta, indireta e residual.

Na regulação direta, todos os aspectos do ato administrativo (competência, forma, motivo e conteúdo) são especificados pela lei (exemplo: decreto de desapropriação). Na regulação indireta, um dos aspectos do ato não é determinado pela lei (exemplo: autorização para obra pública, que dá ao administrador certa margem de escolha, para fazê-la de qualquer modo). Na regulação residual, vários aspectos do ato são deixados a cargo do administrador, contanto que a sua atuação seja de acordo com os direitos do administrado ditados pela lei (exemplo: atos regulamentares). Tal classificação dá a dimensão da complexidade de aplicação da norma de Direito Público, que foge ao raciocínio simplista de estrita legalidade ou de tipicidade fechada.

²⁸ DUTRA, Florivaldo de Araújo. *Motivação e controle do ato administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 60.

No Direito Tributário, outrossim, ainda que se prefiram os conceitos classificatórios aos tipos, a regulação nem sempre será direta, já que alguns aspectos da norma poderão depender de regulamentação do Poder Executivo ou até mesmo da discricionariedade do aplicador (Administração Tributária ou Poder Judiciário), no momento da decisão do caso concreto.

A fixação de prazos decadenciais, por exemplo, exige uma regulação direta, que, teoricamente, deveria retirar qualquer margem de interpretação ou atuação do aplicador. Se o prazo de decadência é de cinco anos, pela literalidade da regra, bastaria contar o tempo transcorrido entre a ocorrência do fato gerador do tributo e do lançamento e verificar a subsistência ou não do direito da Fazenda em constituir o seu crédito. Entretanto, a regra não é suficiente para definir todos os casos concretos. Tanto que, a partir de uma única regra os Tribunais Superiores abrem um leque de possibilidades de aplicação. A regra está expressa nos artigos 150, §4º e 173 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento²⁹.

A partir desses enunciados, o Superior Tribunal de Justiça pacificou em sua jurisprudência uma linha interpretativa com três maneiras diversas de contagem do prazo decadencial, utilizadas nos casos de tributos lançados por homologação:

²⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: *Vade Mecum*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 740/743.

1) se o contribuinte não apresenta declaração e não paga o tributo, vale o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento suplementar poderia ter sido efetuado (art. 173, I);

2) se o contribuinte apresenta declaração e paga o tributo nos termos em que declara, vale o prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º);

3) se o contribuinte apresenta declaração, mas deixa de pagar o tributo, vale o prazo decadencial de cinco anos, contados do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior)³⁰.

Ou seja, as regras de contagem do prazo decadencial de tributos lançados por homologação se transformaram em verdadeiras normas judiciais, que em muito ultrapassam os dizeres literais da lei. Ainda que a matéria de fixação dos prazos tenda a ser uma espécie de conceito classificatório, pelo qual deveria valer o raciocínio do “ou transcorreu cinco anos e o direito decaiu ou não transcorreu o tempo e o direito não foi

³⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO – ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN – APLICAÇÃO CONJUNTA – IMPOSSIBILIDADE. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário guia-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o prazo para o lançamento é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Essa regra vale quando ocorre o pagamento antecipado do tributo. Por outro lado, se pagamento do tributo não for antecipado pelo contribuinte, a constituição do crédito tributário deverá observar a regra do art. 173, I, do CTN, isto é, de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, durante o qual a Fazenda deve promover o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação, sob pena de decadência. 2. Não prospera a tese de incidência cumulativa dos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do CTN. Primeiro, porque contraditória e dissonante do sistema do CTN a aplicação conjunta de duas causas de extinção de crédito tributário; segundo, porquanto inviável - consoante já assinalado - a incidência do § 4º do art. 150 do CTN em caso de existência de pagamento antecipado. Agravo regimental improvido. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1117884. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 19 ago. 2010. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. COFINS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. RECURSO REPETITIVO JULGADO. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC AFASTADA. SÚMULA 98/STJ. 1. O acórdão recorrido analisou todas as questões atinentes à lide, só que de forma contrária aos interesses da parte. Logo, não padece de vícios de omissão, contradição ou obscuridade, a justificar sua anulação por esta Corte. Tese de violação do art. 535 do CPC afastada. 2. O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que a partir do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior), o crédito tributário já pode ser exigido, fixando, a partir daí, o termo inicial do prazo prescricional. 3. O tema em debate foi objeto de apreciação pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.120.295/SP, mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos). 4. A multa aplicada nos embargos declaratórios deve ser afastada, pois os embargos de declaração manifestados com propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório (Súmula 98/STJ). 5. Agravo regimental provido apenas para afastar a multa do art. 538, parágrafo único, do CPC. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1167278. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 06 ago. 2010.

fulminado pela decadência”, mesmo os conceitos fechados não estão imunes à margem de discricionariedade do aplicador.

O raciocínio pode ser estendido à parte considerável das normas tributárias, que evidentemente estão sujeitas aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade, mas que nem sempre comportam o esquema da regulação direta e dependem da atuação criadora do intérprete e aplicador.

A Administração Pública age de acordo com o que a lei determina. Mas, observa Celso Antônio Bandeira de Mello, que é “*no interior das fronteiras decorrentes da dicção legal é que pode vicejar a liberdade administrativa*”³¹. Há casos em que a indeterminação normativa, dentro dos limites estabelecidos pela lei, deve ser preenchida pelo juízo do administrador, o que não significa que não exista regulamentação legal para o caso. Uma mesma norma pode oferecer um conjunto de várias possibilidades de aplicação, ante a complexidade e diversidade de situações fáticas que visa regulamentar.

A primeira lição de discricionariedade, ainda nos bancos escolares, já adverte que discricionariedade não é arbitrariedade. A variedade de modos de aplicação da norma não dá ao administrador ilimitados poderes de escolha na interpretação, uma vez que o caso concreto e as suas especificidades podem fornecer o sentido mais adequado para resolver a situação fática. Cabe ao Poder Judiciário, inclusive, exercer o controle dessa escolha mais correta e satisfatória para a resolução do caso concreto, mesmo quando o administrador atua e escolhe dentro dos limites literalmente legais.

A discricionariedade tem espaço quando o motivo do ato administrativo, isto é, quando o seu pressuposto autorizador, é descrito pela norma de modo impreciso. Na explicação de Celso Antônio Bandeira de Mello:

A discricionariedade decorre da hipótese da norma quando os pressupostos de fato por ela anunciados – como autorizadores ou exigentes de um dado comportamento – são descritos mediante os conceitos que o Prof. Queiró denominou práticos. Isto é, se os antecedentes fáticos que legitimam a prática de um ato – quer-se dizer, se os motivos (na acepção prevalente na doutrina francesa) – estão delineados por meios de palavras vagas,

³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 925.

imprecisas, cabe à Administração determinar-lhes concretamente o alcance na espécie, cingida, embora, a certos limites adiante explanados³².

A imprecisão do motivo da norma oferece a possibilidade de escolha entre alternativas que igualmente satisfazem ao imperativo definido pelo comando legal. Se os métodos interpretativos (literal, teleológico e sistemático) conjugados com a análise das especificidades do caso concreto não são suficientes para apontar o único sentido mais adequado da resposta a ser dada a uma demanda concreta, aí sim a Administração deve fazer uso do seu poder discricionário no ato da sua decisão.

Determinada norma jurídica, ao regulamentar situações gerais e abstratas, vai imputar consequências que abrangem um número de casos que coincidem com o seu pressuposto de modo indubitável. Mas também pode incidir sobre casos em que o atendimento ao seu pressuposto não seja tão direto e objetivo. A maioria das normas jurídicas, mesmo aquelas estruturadas a partir de conceitos classificatórios, vão produzir uma zona de certeza positiva, em que a subsunção do fato à norma se dá às claras, e outra zona de certeza negativa, em que a incidência dependerá do trabalho criativo do aplicador. Como normalmente onde há luz há também penumbra em seu entorno, mesmo os conceitos classificatórios da norma não estão aptos a fecharem os seus conceitos, de modo a dispensar a interpretação e a criação do aplicador.

A par da discricionariedade e da interpretação como fonte de criação de norma para o caso concreto, a legalidade estrita e a tipicidade fechada vêm sendo repensadas até mesmo pela transformação das fontes normativas do atual sistema tributário. A lei há muito vem perdendo as suas características de generalidade e abstração, ante a interferência de diversos setores sociais, econômicos e políticos e devido a pressões corporativistas não só junto ao Poder Legislativo, mas também sobre os Poderes Executivo e Judiciário.

Num sistema tributário pós-moderno, a complexidade social e o corporativismo exacerbado criam um cenário de inflação normativa, cujo resultado é a incerteza, a permissividade e a descrença generalizada. Como notou Misabel Derzi:

³² Ibid., p. 932.

Uma rede entrelaçada (em lugar da pirâmide kelseniana) representa o novo modelo do direito, policêntrico e horizontal. O legislador formal continua desempenhando papel essencial, mas não exclusivo na produção normativa. À verticalidade, a nova doutrina propõe horizontalidade, desordens (ou ordens diferentes) promanam do ambiente e perturbam a ordem jurídica imposta pelo legislador. A rede assim se move por meio do pluralismo e da indeterminação das fontes informais de produção normativa. Diz-se mesmo que ‘a distinção criação/interpretação torna-se relativa: a atividade interpretativa se afirma como processo verdadeiro de ‘geração’ da regra jurídica e a norma jurídica obedece a um modo de formação contínua. As fontes não formais do direito fiscal constituem por consequência o verdadeiro ponto de emergência da norma fiscal’ (Valerie Varnerot, op cit., p. 191)³³.

Nesse novo sistema tributário, em que as muitas de suas normas são mais casuais do que específicas, a legalidade requer maior combinação com outros valores, tais como a capacidade contributiva, a igualdade e a praticidade. Como aponta Ricardo Lodi Ribeiro:

Com efeito, constituindo-se a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico, o tributo justo passa a ser aquele que cumpre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. É que na passagem do *Estado Liberal* para o *Estado Social e Democrático de Direito*, com as mudanças em relação aos conceitos e categorias constituídas em torno do princípio da *soberania, como monismo jurídico, norma fundamental, poder constituinte originário, hierarquia das leis, direito subjetivo e segurança do direito*, é indispensável a busca de novos paradigmas, nos quais o valor da segurança jurídica, vinculando-se aos interesses da sociedade, passa a ser efetivado não apenas pela legalidade numa acepção individualista, mas, a partir da sua reaproximação com o valor da justiça (grifos no original)³⁴.

A lei perde poder de instrumentalizar por si só a segurança jurídica, na medida que as normas deixam de ser gerais, abstratas e duradouras e se tornam normas corporativas, concretas e transitórias. A lei também perde espaço para os princípios, de aplicação aberta e fluida.

Como consequência dessa profusão normativa, que ocorre de forma desordenada e assistemática, não obstante a relativização da tipicidade fechada e da legalidade estrita, a Administração Tributária acaba por lançar mão de expedientes para

³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, jan. 2004, p. 69.

³⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008, p. 27-28.

simplificar a complexidade do sistema fiscal, dentre os quais se destaca a proliferação de práticas fundadas no princípio da praticidade.

A praticidade é princípio que, diferente de princípios como a segurança jurídica, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a capacidade contributiva, não tem um conteúdo próprio, nem uma definição autônoma. Por conta disso, a praticidade é considerada um princípio formal e não um princípio material, que deve ser preenchido na análise do caso concreto e serve para legitimar a aplicação da norma³⁵.

O uso de ferramentas de simplificação e a constituição de obrigações a partir de presunções são práticas disseminadas em diversos ordenamentos jurídicos e não inovação ou exclusividade do sistema tributário brasileiro. Como o Direito Tributário é ramo jurídico que consiste na aplicação da lei em massa, a praticidade dispensa o Fisco de analisar minuciosamente todos os casos concretos para aplicar a norma tributária de acordo com cada situação individual. A lei fiscal passa a ser aplicada a partir de declarações do contribuinte ou de presunções da Fazenda e não de uma fiscalização *in loco* da ocorrência do fato gerador e da precisão dos demais aspectos da norma tributária. Casalta Nabais justifica a atuação da Administração Tributária amparada pelo princípio da praticidade:

O que significa ou tem como consequência que, perante situações cujo potencial de diferenciação e de individualização não é susceptível de ser acompanhado pelo legislador em termos praticáveis, deve este, por via de regra e sempre que possível, proceder à tipificação de tais situações, realizando assim ao nível da lei uma igualdade formal de situações diversas, desde que como correctivo, permita à administração a dispensa do respeito pelo tipo legal naquelas hipóteses, em que a observância estrita do mesmo, conduza a situações de manifesta iniquidade. Em tais situações, a administração é assim legalmente autorizada a retomar a regra do esquema de diferenciação afastado pela tipificação, adoptando 'medidas de equidade', como as tradicionalmente admitidas no direito fiscal alemão³⁶.

A praticidade, ainda que seja forma legítima de tributação, não pode se converter em instrumento de padronização rígida e extrema da multiplicidade dos casos

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Razoabilidade e equidade no Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, jul./dez. 2008, p. 93-98.

³⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 377-378.

concretos, de modo a mitigar a efetividade de outros princípios, especialmente o da capacidade contributiva.

Para que a praticidade atenda tanto à Administração Tributária como aos contribuintes, as presunções utilizadas não podem ser definitivas ou absolutas e devem se aproximar ao máximo das bases impositivas e dos demais aspectos das obrigações tributárias. Além disso, deve ser garantida ao contribuinte a participação na constituição da obrigação, através do exercício do contraditório e da ampla defesa, nos casos em que discorde das presunções estabelecidas.

Conforme lembrou José Souto Maior Borges³⁷, existe profunda diferença entre incidência e aplicação da lei. A lei incide automaticamente quando o fato concreto preenche os seus requisitos, mas a sua aplicação somente ocorrerá, em nome da justiça, se a norma estiver de acordo com a razoabilidade e a proporcionalidade. Logo, o uso da praticidade pela Administração Tributária somente será legítimo se fizer tal justiça no caso concreto, a partir da sua sintonia com a razoabilidade e com a proporcionalidade.

Em uma de suas frases mais célebres, Clarice Lispector assim se autodefiniu: *“Sou como você me vê. Posso ser leve como uma brisa ou forte como uma ventania, depende de quando e como você me vê passar”*. A multiplicidade dos casos concretos, a complexidade do sistema tributário e o dever de aplicar a lei em massa legitimam o uso da praticidade pela Administração Tributária. Mas é o temperamento do uso e a sua ponderação com os princípios constitucionais e com as limitações ao poder de tributar que vão determinar se a praticidade está mais para uma brisa ou mais para uma ventania nas relações obrigacionais tributárias.

2.3. Anterioridade: a garantia da não-surpresa consagrada como direito fundamental e como cláusula pétrea.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Razoabilidade e equidade no Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, jul./dez. 2008, p. 104.

A anterioridade, como princípio que proíbe a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou, foi consolidada como regra geral de tributação na Constituição Federal de 1988. A nova ordem constitucional considerou a anterioridade mais adequada à função de não-surpresa do que o princípio da anualidade, vigente nas Constituições anteriores.

Pelo princípio da anualidade, a cobrança de tributos deveria ser expressamente autorizada na lei orçamentária, ou seja, a autorização para a exigência de pagamento deveria ser renovada anualmente. A anterioridade, não obstante a falta de previsão constitucional, na vigência das Constituições anteriores a de 1988, já havia sido consagrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, através das Súmulas 66 (“*É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro*”) e 67 (“*É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro*”), editadas de acordo com a Constituição de 1946.

A Emenda Constitucional 18/65 passou a prever a anterioridade para impostos sobre a renda e o patrimônio³⁸. Assim, enquanto o STF entendia a anterioridade como regra para os impostos em geral, a Constituição passou a considerá-la como exceção, a reger apenas os impostos sobre a renda e o patrimônio.

Aliomar Baleeiro³⁹ já defendia a observância da anualidade e da anterioridade para todos os impostos, exceto para tarifa aduaneira e imposto lançado por motivo de guerra. Para o autor, um imposto previsto no orçamento, mas instituído no mesmo exercício financeiro de sua cobrança seria inconstitucional, assim como um imposto

³⁸ A Emenda 18/65 serviu de fundamento para a edição do dispositivo previsto no art. 104 do Código Tributário Nacional (“*Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I - que instituem ou majoram tais impostos; II - que definem novas hipóteses de incidência; III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178*”). Logo, uma interpretação conforme a Constituição de 1988 do referido art. 104 do CTN exige a extensão do princípio da anterioridade a todos os impostos, não só os que incidem sobre o patrimônio e a renda, ressalvadas tão somente as exceções constitucionais.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 12.

criado no exercício anterior com imposição planejada para o ano seguinte, cuja instituição não estivesse autorizada na lei orçamentária.

Pela Constituição Federal de 1988, essa dupla exigência, de anualidade e anterioridade, não existe mais. Atualmente, a não-surpresa em matéria tributária é garantida pela anterioridade e pela espera nonagesimal, que proíbe a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Isso não significa que a anualidade tenha sido suprimida do ordenamento. De acordo com Misabel Derzi, a anualidade permanece na periodização anual de tributos sobre o patrimônio e a renda e na determinação da previsão das alterações na legislação tributária pelas leis de diretrizes orçamentárias (art. 165, §2º, CF)⁴⁰.

Como limitação constitucional ao poder de tributar, o STF reconheceu a anterioridade como garantia fundamental do contribuinte, fixando o princípio no grupo de cláusulas pétreas, que não pode ser suprimido sequer por emendas constitucionais.

No julgamento da ADI 939/DF, que declarou a inconstitucionalidade da EC 3/93 e da Lei Complementar 77/93, que instituíam e regulamentavam o Imposto Patrimonial sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (IPMF), o STF fixou precedente fundamental em favor da anterioridade. O Ministro Celso de Mello, em voto cujo sentido prevaleceu no resultado final do julgamento, deixou consignado que, tendo a finalidade de realizar a previsibilidade e de proibir a instituição ou aumento de tributos quando o contribuinte não conhece as normas que deve obedecer, a anterioridade pode sim ser tomada como cláusula pétrea, enquadrada no artigo 60, §4º, IV, como direito e garantia fundamental, subordinando até mesmo o Poder Constituinte Derivado. E foi bastante rigoroso ao criticar as tentativas do Poder Público em mitigar direitos e garantias individuais dos contribuintes, sobretudo quando utiliza de emendas constitucionais para atender a necessidades estritamente arrecadatórias:

⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 178.

Não posso desconhecer – especialmente neste momento em que se amplia o espaço do dissenso e se intensificam, **em função de uma norma tão claramente hostil a valores constitucionais básicos**, as relações de antagonismo entre o Fisco e os indivíduos – que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista política-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, **quaisquer que sejam os contribuintes**, à imperatividade de suas restrições.

A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar, a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes (grifos no original)⁴¹.

O princípio da anterioridade nunca foi absoluto, pois sempre admitiu ressalvas. A anterioridade, prevista na Emenda 1/69 combinada com a Emenda 8/77, era decotada por uma série de exceções: tarifa aduaneira e de transporte, impostos sobre produtos industrializados, imposto lançado por motivo de guerra e quaisquer outras espécies autorizadas por lei complementar.

Na Constituição Federal de 1988, a anterioridade também já foi prevista com exceções. Entretanto, o rol das ressalvas foi bastante reduzido, ficando restrito a tributos de caráter notadamente extrafiscal, que têm a função precípua de ser meio para resposta governamental rápida a situações transitórias e emergenciais⁴².

Entretanto, não é porque foi previsto com exceções que a anterioridade perde o seu caráter de princípio garantidor, porquanto outras garantias, como a vida e a propriedade, também foram relativizadas pela Constituição e nem por isso perderam a sua

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 939. Relator: Ministro Sydney Sanches. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 mar. 1994, p. 05165.

⁴² Restaram exceções constitucionais ao princípio da anterioridade, de acordo com o art. 150, §1º, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra ou de sua iminência e os impostos extraordinários. Outrossim, de acordo com o art. 155, §2º, XII, h, não se aplica a anterioridade ao imposto sobre circulação de mercadorias sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica prevista em lei complementar e, consoante o art. 177, §4º, I, b, à contribuição incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. As demais contribuições obedecem ao princípio da anterioridade, salvo as destinadas à seguridade social que, não obstante não se prenderem à anterioridade genérica, devem observar a anterioridade específica ou nonagesimal (art. 195, §6º, CF).

qualidade de nítidas e evidentes espécies e exemplos de direitos fundamentais. Nesse sentido destacou o Ministro Marco Aurélio, em seu voto na ADI 939/DF:

Veja V. Ex^a. que o Diploma Maior admite direitos implícitos, os direitos que decorrem de preceitos nela contidos e que, portanto, não estão expressos. Senhor Presidente, para mim as exceções a esses direitos, insertas na própria Carta, apenas os confirmam, e ninguém coloca em dúvida, por exemplo, que a propriedade é um direito do cidadão; no entanto, esse direito está mitigado pela regra insculpida no inciso XXIV do artigo 5º, que cuida da desapropriação. Ninguém duvida, também, que a exclusão da pena de morte é um direito, é um direito previsto no rol do artigo 5º e está excepcionado por regra insculpida na própria alínea 'a' do inciso XLVII do artigo 5º, admitindo-se-a em caso de guerra declarada, nos termos do artigo 84, inciso XIX (...). Senhor Presidente, houve a opção do legislador constituinte de 1988 e, com ela, tivemos o esgotamento das exceções, porque taxativamente fixadas na Carta. Os dispositivos são numeros clausus, não apenas exemplificativos. Fora das hipóteses excepcionadas cabe observar, a rigor, a anterioridade (grifos no original)⁴³.

Apesar de não ser direito fundamental absoluto (aliás, nenhum direito pode ser considerado absoluto), como julgou o STF na ADI 939, as exceções à anterioridade já foram previstas na Constituição e não podem ser estendidas ou ampliadas, sequer pelo Poder Constituinte Derivado, sob pena de violação do princípio.

Roque Antônio Carrazza dá ao princípio da anterioridade uma interpretação extensiva, de modo a constituir uma garantia ao contribuinte de dever de pagamento exatamente nos termos previstos na lei que vigorava no exercício anterior. Nessa perspectiva, a anterioridade também impediria, por exemplo, a alteração de formas e de prazos no pagamento de tributos, no meio do exercício financeiro. Conforme expôs o autor:

É fato que a Constituição Federal não prescreve, com todas as letras, que a lei que impõe prazo menor ou forma mais gravosa de pagamento do tributo há de estar vigorando no exercício financeiro anterior, e, ainda por cima, observado o disposto no art. 150, III, 'c', desse diploma. A inferência, porém é espontânea, até porque as normas jurídicas devem ser interpretadas mais por seus fins, pelas razões que nortearam a sua edição (*ratio iuris*), do que pelas palavras que a integram⁴⁴.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 939. Relator: Ministro Sydney Sanches. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 mar. 1994, p. 05165.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 214.

Tal posição não é a esposada pelo Supremo Tribunal Federal, que, ao reconhecer que a fixação de prazos para o pagamento de tributo não é sequer matéria de reserva legal⁴⁵, afasta de modo ainda mais peremptório o princípio da anterioridade para preservar tais situações⁴⁶.

Na linha de atribuir à anterioridade maior reserva de garantias, Roque Antônio Carrazza também sublinha a necessidade de aplicar o princípio às leis que extinguem ou reduzem as isenções, tendo em vista que as referidas leis têm os mesmos efeitos daquelas que criam ou aumentam tributo. Consoante o autor:

Mais uma consideração: a lei ordinária que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada no exercício vindouro ao de sua entrada em vigor. A razão disso está em que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se, em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta tributo. Afinal, o encargo que acarreta para o contribuinte é o mesmo. Seu patrimônio será, por igual modo, atingido. Depois, a aptidão para tributar compreende a de isentar, como verso e anverso de idêntica medalha⁴⁷.

A tese, que parece contar com o apoio da doutrina majoritária, também não foi acatada no Supremo Tribunal Federal, que não equipara a revogação da isenção com a instituição ou a majoração de tributo, ou seja, não considera válida a assertiva de que a revogação de isenção equivale à edição de norma de incidência tributária⁴⁸.

Neste ponto, cabe ressaltar que, se a Corte Constitucional não considera a alteração inesperada de formas e de prazos para pagamento ou a revogação de isenções

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI Nº 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 266/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS. Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela Constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei nº 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96). Orientação contrariada pelo acórdão recorrido. Recurso conhecido e provido. Recurso Extraordinário n. 140669. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 mai. 2001, p. 86.

⁴⁶ Súmula 669: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 217.

⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. I. - Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - R.E. conhecido e provido. Recurso Extraordinário n. 2040622. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 19 dez. 1996, p. 51799.

como meios aptos a surpreender o contribuinte ou a tornar a sua situação mais gravosa de modo repentino e não planejado, a não-surpresa, se não é garantida pela anterioridade, deve ser restabelecida através de princípios implícitos como a confiança legítima e a boa-fé objetiva. Os princípios implícitos devem ter aplicação subsidiária e devem funcionar como medidas corretivas de situações injustas não reparadas pelos princípios e regras expressos, como parece ser o caso da alteração de formas e prazos de pagamento dos tributos ou a revogação inesperada de benefícios fiscais.

2.4. Irretroatividade: a proibição de a norma jurídica alcançar atos com efeitos passados ou pendentes.

A irretroatividade das leis, nos termos em que está prevista na Constituição, impede que lei nova seja aplicada para regular fatos ocorridos no passado, mas também impede que a norma ulterior desconstitua situações futuras, se consolidadas em obediência à lei velha modificada. Nesse sentido, conforme o artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, as relações estabilizadas pelas normas vigentes através do ato jurídico perfeito, da coisa julgada ou dos direitos adquiridos, não podem ser prejudicados por novas leis, atos administrativos, decisões judiciais e nem mesmo por novas emendas constitucionais.

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias publicadas atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. O contribuinte não pode ser surpreendido por mudanças que agravem as condições a partir das quais ele se preparou. Em favor da segurança jurídica dos particulares, somente as normas mais benéficas devem retroagir.

Como na relação obrigacional do Direito Civil, em que a proposta vincula o proponente, na relação obrigacional tributária os aspectos da norma tais como definidos na lei vigente à época do fato gerador, determina a atuação da Fazenda.

Interessante observar que, na maioria das ordens constitucionais européias, a irretroatividade somente foi positivada na sua forma mais genérica, ora garantido a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, ora se referindo especificamente às leis penais. A difusão da irretroatividade da lei fiscal ficou a cargo da doutrina e da jurisprudência, nesses países.

A doutrina italiana busca o fundamento da irretroatividade tributária no conceito de capacidade contributiva, na medida em que só deve haver tributação da riqueza presente. A doutrina argentina defende a irretroatividade tributária a partir da legalidade, uma vez que a incidência de tributação sobre o fato econômico depende de prévia criação do tributo por lei específica. Os tribunais espanhóis, ao admitir a possibilidade de ponderação do princípio e a prevalência do interesse público em casos concretos, acabam também por reconhecer a irretroatividade tributária como limite ao poder de tributar, ainda que de forma transversa. Em Portugal, a jurisprudência era semelhante à espanhola, até o advento da Revisão Constitucional de 1997, que consagrou expressamente o princípio da irretroatividade tributária na sua Lei Maior⁴⁹.

O Tribunal Constitucional Alemão vai além, ao distinguir a retroatividade da lei tributária em própria, que ocorre quando a norma estende suas consequências para os efeitos presentes de atos passados, e em imprópria, quando a norma atua sobre os próprios atos que, iniciados no passado, se prolongam no presente. Com base nessa classificação, o Tribunal alemão justifica a mitigação da irretroatividade própria quando a confiança do contribuinte não é digna ou quando deve ceder às razões de bem estar coletivo preponderante, assim como quando o tributo é aumentado de forma ínfima. Outrossim, a Corte tedesca admite pacificamente a retroatividade imprópria, especialmente nos casos de aplicação de lei tributária posterior a fatos geradores pendentes, a título de incidência de imposto sobre a renda.

Sobre a tributação com base em lei alterada durante a ocorrência de fatos geradores pendentes, ainda que não tenha se baseado na tese germânica da retroatividade

⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*, p. 187-190.

imprópria, como fizeram as Cortes Constitucionais italiana, espanhola, portuguesa e argentina, o Supremo Tribunal Federal tende a admitir a incidência de Imposto de Renda baseado na lei do ano da declaração, ainda que alterada no final do exercício financeiro anual. Nos autos, do Recurso Extraordinário nº 194.612, o relator do acórdão, Ministro Sydney Sanches, acompanhado à unanimidade pela 1ª Turma da Corte, fundamentou seu voto nos seguintes termos:

No mérito, a recorrente sustenta que o acórdão recorrido não abordou a questão sob o aspecto de que na 'legislação da tributação do Lucro, que se aplica à hipótese, o fato gerador Lucro ocorre no dia 31 de dezembro de ano-base anterior ao ano do exercício da cobrança' (fls. 135).

E a lei vigente, segundo a Súmula 584 do STF é a 'lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração'.

Ora o exercício financeiro, *in casu*, era o de 1990 e, nesta data, estava em vigência, nos termos do art. 104 do CTN, a Lei 7.988, de 29.12.89.

Observe-se que os fatos geradores que se estendem em um dado período de tempo, verdadeiro ato complexo, reputam-se ocorridos no último dia do ano-base, nos termos do artigo 105 e 116 do C.T.N.

E a propósito, não se deve confundir base do imposto (ano civil anterior) com o exercício financeiro em que o imposto é devido (ano civil imediatamente seguinte).

Diante destes conceitos tributários, instituídos por lei, não há como admitir-se a retroatividade da lei, como entendeu o acórdão. Daí afirmar o recorrente que, quando a Carta de 1988 diz que a 'lei deve ter iniciado sua vigência antes da ocorrência do fato gerador, é crucial saber-se, pela Lei de Introdução – não pelo direito constitucional – o que é e quando se realiza a vigência da lei'. Daí a recíproca quanto ao fato gerador em relação ao direito tributário. Em que pese o argumento, *data venia* não se pode julgar o que não integra a decisão recorrida, dada a independência dos julgados em matéria de inconstitucionalidade concreta.

Quando a Constituição no art. 150, III, *a*, dispõe que é vedado exigir tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado, não está negando a definição de fato gerador instituída no Código Tributário Nacional nem fixando novo conceito. De modo que o entendimento de fato gerador é o dado pelo CTN, em relação a cada tributo que, no imposto de renda, é o último dia do ano-base, época em que já estava em vigência a Lei nº 7.988/89 (grifos no original) ⁵⁰.

⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea "b" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra "a", porém, é de ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, "a", da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E.

O mesmo entendimento, de aplicabilidade de alíquota de Imposto de Renda fixada no fim do exercício financeiro para os fatos geradores pendentes, foi estendido para as alterações de percentuais de contribuições sociais, no caso de medida provisória convertida em lei⁵¹. A atual posição do STF, todavia, vem recebendo fortes críticas da doutrina majoritária⁵², por considerarem que os julgados estão em dissonância com os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias.

Diferentemente da maioria dos ordenamentos europeus, na Constituição brasileira, a irretroatividade das leis tributárias é princípio constitucional expresso, constante do rol das limitações ao poder de tributar, prevista no art. 150, III, a⁵³. A previsão constitucional parece afastar as possibilidades de mitigação da irretroatividade da lei tributária, tais como a admissão da retroatividade imprópria e da aplicação de leis posteriores a fatos pendentes. Afasta, ainda, as teses subjetivistas da irretroatividade, que aceitam a retroação para fatos jurídicos que independem da manifestação de vontade dos destinatários da norma.

nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege". Recurso Extraordinário n. 194612. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 08 mai. 1998, p. 15.

⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória nº 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989. Recurso não conhecido. Recurso Extraordinário n. 197790. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 21 nov. 1997, p. 60600.

⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 163-202, jan./jun. 2006; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991; AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

⁵³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

No ordenamento jurídico brasileiro, a irretroatividade da lei tributária somente pode ser excepcionada se tornar mais favorável a condição dos contribuintes, cabendo a retroação em casos de leis de concessão de benefícios fiscais ou de redução de tributo, além das hipóteses previstas no artigo 106 do CTN⁵⁴.

A irretroatividade, da forma como prevista na Constituição brasileira, impede que a lei posterior produza efeitos em atos ocorridos no passado. A irretroatividade, portanto, é das leis. Não há, na Constituição, previsão expressa para que a irretroatividade proteja atos passados do Poder Executivo ou do Poder Judiciário em face de normas posteriores. Ocorre que a irretroatividade é princípio incidente em caso de conflito temporal de normas e não só de leis. Se os atos administrativos e judiciais nascem das leis e as leis não podem retroagir, é de se concluir que os atos do Poder Executivo e do Poder Judiciário, quando sujeitos a leis novas e posteriores aos fatos a serem regulados, também estejam submetidos ao princípio da irretroatividade, ainda que de maneira reflexa.

Em casos de alteração legislativa, o CTN, regulando atos do Poder Executivo, sob notável influência do princípio da irretroatividade, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, em casos praticados de acordo com normas complementares posteriormente modificadas (art. 100, § único). Outrossim, o Código resguarda o fato gerador já ocorrido de modificações nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (art. 146) e, ainda, protege da retroação a extinção ou a redução contraditória de isenções e benefícios fiscais concedidas a prazo indeterminado e que tornam mais gravosa a situação do contribuinte (art. 104, III c/c art. 178).

Ao tratar especificamente dos benefícios fiscais, é importante observar que, atualmente, a par da garantia da irretroatividade, que volta a sua proteção para o passado, há também que se criar mecanismos para assegurar o futuro, ainda mais se considerarmos

⁵⁴ 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.

as relações contínuas que existem entre o Fisco e o contribuinte. Ainda que seja uma relação advinda de fatos geradores e tributos diferentes, geralmente as relações jurídicas (circulação de mercadoria, aquisição de renda, prestação de serviço, etc) faz nascer uma obrigação tributária.

A previsão de alternativas para o caso de mudanças em relações duradouras ou de alteração de situações antes previstas ocorre no Direito Administrativo e Previdenciário, por exemplo, em matéria de aposentadoria. Como decide reiteradamente o Supremo Tribunal Federal, nenhum servidor público tem direito a regime jurídico, ou seja, direito às garantias previstas tais como escritas à época de sua investidura no cargo. Logo, o regime de aposentadoria do servidor pode ser alterado várias vezes ao longo de sua vida funcional. Mas cada mudança costuma vir acompanhada de medidas compensatórias ou de regimes de transição, para não frustrar de todo as expectativas daqueles que esperavam se aposentar segundo as regras que deixaram de existir.

No Direito Tributário, também existe uma série de situações em que as relações têm certa continuidade e eventuais mudanças no vínculo também podem causar sérios prejuízos, se não acompanhadas de meios de proteção das expectativas futuras.

Os benefícios fiscais como isenções, remissões, reduções de base de cálculo, anistias, concessões de crédito presumido, parcelamento etc, só podem ser concedidos por lei, específica e exclusiva (art. 150, §6º, CF), a ser interpretada de maneira restritiva. Salvo se concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições, hipótese em que se erigem a direitos subjetivos, os benefícios fiscais podem ser modificados ou revogados por lei, a qualquer tempo (art. 178, CTN). Ao contrário do que uma interpretação literal do dispositivo possa indicar, a regra não concede ilimitada discricionariedade ao Poder Público para modificar e revogar benefícios, sob pena de instituir um poder arbitrário. Pela teoria dos atos proibidos, se a Administração Tributária cria um benefício e gera expectativas em contribuintes, que se preparam e realizam investimentos para atenderem às exigências previstas, não pode, sem prever algum tipo de reparação, revogar ou modificar aquilo que foi proposto porque a lei ou o ato normativo concessivo tem presunção de legitimidade.

Uma aplicação da justiça prospectiva estenderia medidas garantidoras não só a benefícios já concedidos (fatos passados), mas também a benefícios prometidos que deixaram de ser atribuídos (fatos futuros). Não preenchendo todos os requisitos, não há direito subjetivo ao benefício, mas pode haver expectativas legítimas a serem tuteladas.

Reconhecida a necessidade de proteção daquele que vê frustrada a promessa de auferir um benefício, o problema passa a residir na solução ideal a ser dada ao caso. Admitir a concessão do benefício fiscal sem o devido atendimento a todas as contraprestações poderá provocar a violação não só da legalidade, mas também da igualdade e da própria segurança jurídica. Como a legalidade no Direito Público implica em fazer somente aquilo que a lei autoriza, os efeitos do benefício só poderão ser garantidos àqueles que comprovarem a realização de todos os pressupostos. A igualdade seria violada por dispensar o mesmo tratamento (a concessão do benefício) a situações diversas (contribuintes que cumpriram maior ou menor parte das obrigações impostas). A segurança jurídica e a previsibilidade também estariam comprometidas diante da incerteza de quais condições seriam determinantes para conquistar o benefício, já que o atendimento de todas elas estaria sendo dispensado.

Afastando, portanto, a concessão do benefício, a promessa da Administração que, por alguma eventualidade deixa de ser efetivada ou é cumprida em termos diferentes pelas próprias vicissitudes que caracterizam a atuação do Poder Público, deve ser substituída por medidas protetivas àqueles que pautaram sua conduta conforme o prometido. Seja por meio de regimes de transição, como ocorre com as mudanças nas regras de aposentadoria, seja pela efetiva compensação e ressarcimento dos danos e prejuízos causados.

Tamanha é a importância da previsibilidade em matéria de benefícios fiscais e a repercussão negativa que a retroatividade de normas supressoras ou mitigadores podem gerar que Humberto Ávila chega a defender a preservação de benefícios fiscais inválidos, ou seja, benefícios que concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições ainda que sem a previsão legal necessária. A reavaliação dos atos administrativos ensejadores de complexas situações jurídicas em sujeitos de boa-fé

dependeria de uma tripla proteção: procedimental, substancial e compensatória. Pela proteção procedimental, a mudança dos atos administrativos capazes de despertar a confiança dos administrados depende de um prévio procedimento, que permita a ponderação dos vários interesses envolvidos e a ampla defesa do contribuinte para a manutenção do benefício. Pela proteção substancial, o ato administrativo deve deixar de ser necessariamente anulado ou revogado somente por conta da irregularidade formal, uma vez que pode, ainda sim, atender aos fins constitucionalmente atribuídos ao Estado ou se estabilizarem no tempo. Pela proteção compensatória, qualquer anulação ou revogação do ato administrativo que seja contraditório e que cause danos ao contribuinte exige reparação indenizatória a ser pleiteada em ação própria. Na conclusão de Humberto Ávila:

O poder de revisão dos benefícios fiscais, sobre ser limitado substancialmente pelos direitos fundamentais, só pode ser exercido por meio de procedimento que permita uma justa harmonização do dever de observar a forma com o dever de respeitar a confiança. A mera desconsideração, por irregularidades formais, das relações formadas em função de comportamentos anteriores do próprio Poder Público é incompatível com os princípios fundamentais do Estado de Direito. O valor da obediência à forma, antes mesmo de prevalecer sobre o valor da confiança, deve ser com ele harmonizado por meio de procedimentos que permitam a ponderação de todos os interesses em conflito⁵⁵.

Quanto aos atos do Poder Judiciário, o raciocínio é mais complexo. É da natureza da sentença retroagir para regular o conflito e para pacificar os interesses apresentados pelas partes ao juiz. Na sentença, o juiz estuda o caso, reúne as leis a serem aplicadas, escolhe a melhor opção dentre aquelas dispostas dentro da “moldura” delimitada por cada lei incidente, decide a lide e cria a norma no caso concreto. Assim, a norma concreta criada na sentença vai necessariamente retroagir para solucionar problemas ocorridos no passado.

Situação diversa acontece quando o Pleno de um Tribunal competente para decidir certa matéria cristaliza uma interpretação da lei a um determinado grupo de casos e cria um precedente. Uma coisa é o Poder Judiciário decidir no caso concreto e fazer lei

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, jan./jul. 2006, p. 109.

entre as partes que logicamente vai retroagir à data da propositura da ação. Coisa distinta é um Tribunal decidir, de maneira definitiva e dentro da sua competência, e criar um paradigma judicial que passa a ser seguido nos julgamentos semelhantes futuros.

A jurisprudência consolidada do Tribunal transcende o julgado original que se volta para o passado e decide o caso concreto levado a Juízo e cria expectativas normativas, projetadas para o futuro. Nesse sentido, a jurisprudência do Tribunal adquire, logicamente com as suas particularidades, o porte das leis. E se a alteração legislativa não prescinde da aplicação da irretroatividade, o princípio também deverá aflorar nos casos de modificação de jurisprudência.

Cumprir esclarecer aqui que adotamos os conceitos de “jurisprudência” e de “modificação de jurisprudência” utilizados pela tese de Misabel Derzi. A jurisprudência é diferente do precedente. O precedente é o julgado que, individualmente ou somado a outras repetições, pode vir a formar a jurisprudência. A jurisprudência é a resposta geral dada a pergunta geral do caso examinado pelos Tribunais. Toda decisão judicial fatalmente vai ser composta por uma resposta singular e outra resposta geral. A resposta singular é aquela dada às partes para resolver o conflito do caso concreto. A resposta geral é a fundamentação da decisão que, retiradas as especificidades e as partes, vai ser aproveitada para os grupos de casos similares. Se, no âmbito da Corte de Uniformização do Tribunal Superior (na realidade brasileira, o Órgão Pleno do STF ou do STJ), para o mesmo grupo de casos, sem mudança do texto legislativo, o Poder Judiciário dá uma resposta geral diversa daquelas dadas em oportunidades anteriores, ocorre a modificação de jurisprudência. Nas palavras de Misabel Derzi:

Então, se a uma pergunta geral (que se estende a vários conflitos individuais) é encontrada uma nova resposta, diferente daquela dada pela jurisprudência anterior, teremos uma alteração, uma reviravolta jurisprudencial. Não é necessário que a ‘revogação’ do entendimento anterior seja expressa, pode ser implícita. Para a configuração técnica da modificação temos o seguinte **objeto da modificação**: se toda jurisprudência se firma em torno da mesma questão ou problema, fixando uma norma judicial, uma ‘diretriz’, uma ‘ratio decidendi’, para a solução de uma série de casos similares, estaremos em face de uma nova jurisprudência velha, anterior, for alterada. Enfim, ‘*uma modificação de*

jurisprudência contém obrigatoriamente uma modificação da regra e não a avaliação de um caso singular' (grifos no original)⁵⁶.

Ora, as modificações de jurisprudência são inerentes ao dinamismo do Direito e as decisões judiciais não podem ficar indiferentes às alterações das relações sociais, políticas e econômicas que ocorrem ao longo do tempo. Não obstante as alterações exteriores, a jurisprudência também se transforma por mudanças subjetivas e de consciência de diferentes julgadores ou por mudanças de opinião e convicção de um mesmo julgador.

O princípio da irretroatividade não pode e nem deve frear essas modificações ou retirar a legitimidade do Poder Judiciário em decidir daquela maneira que entenda ser a melhor solução para o caso, seja julgando de forma semelhante a um mesmo grupo de casos já decididos num determinado sentido, seja dando respostas diametralmente diversas de julgamentos anteriores.

Todavia, os Tribunais Superiores têm como uma de suas funções a uniformização do entendimento das leis, de acordo com a sua competência constitucional, de modo que as suas decisões na solução do caso concreto projetam-se como modelo para casos idênticos futuros. Assim, as decisões dos Tribunais Superiores têm *função paradigmática* e constituem *decisões-quadro* cujos fundamentos devem ser aplicados aos casos concretos futuros a serem examinados⁵⁷.

Os julgamentos do Poder Judiciário, sobretudo os dos Tribunais Superiores, por constituírem respostas definitivas nos casos concretos, acabam por direcionar a tomada de decisões por parte dos particulares, que passam a se orientar conforme os julgados. São essas expectativas que devem ser consideradas nos casos de modificação de jurisprudência, que são naturais e muitas vezes necessárias. A decisão judicial deve, mais que qualificar os fatos e interpretar as normas específicas, valorar a razoabilidade da

⁵⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 260.

⁵⁷ JUNIOR, Nelson Nery. Boa-fé objetiva e segurança jurídica: eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo Tribunal Superior. In: *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009, p. 79.

repercussão das suas consequências no mundo jurídico, de modo a distribuir a justiça de modo mais igualitário e previsível.

Destarte, ocorrendo a situação de modificação de jurisprudência para um mesmo grupo de casos, com a criação de novas normas judiciais a partir de resposta geral diversa daquela anteriormente dada pelos Órgãos de Uniformização dos Tribunais Superiores, a alteração deve ser fiel ao princípio da irretroatividade, de modo a atender às expectativas normativas estruturadas sobre a jurisprudência anterior e a efetivar a previsibilidade do contribuinte e a sua confiança nos atos do Poder Judiciário.

A necessidade de preservação de situações estabilizadas por determinada jurisprudência foi captada pelo legislador ao estabelecer no artigo 27, da Lei 9.868/98, que o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, pode restringir os efeitos ou decidir que a eficácia da decisão em processo de controle concentrado de constitucionalidade ocorra a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. As razões da modulação de efeitos nas decisões acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis julgadas pelo STF são exatamente a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

Doutrina considerável argumenta que o dispositivo legal deve ser interpretado de forma extensiva. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Roque Antônio Carrazza e Nelson Nery Júnior são unânimes em defender que o mecanismo seja estendido não só para ações de controle difuso de constitucionalidade no STF e até para as decisões de todos os Tribunais Superiores (STJ, TST, STM e TSE) que importem em modificação de jurisprudência consolidada⁵⁸. E o fazem amparados por argumentos como a necessidade de previsibilidade e certeza do Direito, como a supremacia da Constituição, como a irretroatividade das normas (e não somente das leis) ou a boa-fé dos cidadãos quanto aos atos praticados pelo Estado.

Nos Tribunais, a tese ainda é incipiente e vista com certa resistência. Não quanto à possibilidade de o STF dar efeitos prospectivos em decisão em sede de controle

⁵⁸ JUNIOR, TÉRCIO Sampaio Ferraz; CARRAZZA, Roque Antônio; JUNIOR, Nelson Nery. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

difuso de constitucionalidade. No Recurso Extraordinário nº 197.917/SP, o STF aplicou o artigo 27, da Lei 9.868/98 de maneira subsidiária, para declarar a nulidade de lei que criou o Município paulista de Mira Estrela, fixando os efeitos da decisão para o futuro, considerando que a retroeficácia do julgamento implicaria na desconstituição de uma série de atos e negócios jurídicos criadores de direitos e obrigações, além de ameaçar todo o sistema legislativo municipal vigente. O STJ, entretanto, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 765.134/SC, consignou que a decisão de atribuir efeitos prospectivos ao julgamento de não mais subsistir o incentivo do crédito-prêmio de IPI, a partir de 09/08/2004, não poderia ser tomada no julgamento daquele recurso, ainda que o mérito da causa estivesse contrário à pacífica jurisprudência estabelecida no Tribunal.

Ainda quanto ao alcance do princípio da irretroatividade aos atos do Poder Judiciário, outra polêmica cuida das ações transitadas em julgado e cristalizadas em sentido diverso de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça. A doutrina é divergente sobre a possibilidade ou não de ajuizamento de ação rescisória para aplicar a decisão posterior acerca de matéria constitucional ou infralegal dos Tribunais Superiores, obviamente julgando nas suas respectivas competências, aos casos albergados pela coisa julgada.

Helenilson Cunha Pontes, se valendo dos princípios da supremacia e da unidade da Constituição, bem como da isonomia entre os contribuintes e da livre iniciativa e concorrência, defende que a coisa julgada incidental perde os seus efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão dos Tribunais Superiores (STF ou STJ). Todavia, as decisões do STF ou do STJ não podem retroagir para abranger os atos anteriores resguardados pela coisa julgada incidental, pelos princípios da segurança jurídica, irretroatividade, confiança e boa-fé, não cabendo a ação rescisória para desconstituir o ato judicial definitivo passado:

O princípio da irretroatividade da lei tributária seria ofendido caso se permitisse o total desfazimento da coisa julgada individual, fundada na inconstitucionalidade da norma tributária, já que o tributo que não tivesse sido recolhido com fulcro na decisão judicial individual que autorizou tal comportamento poderia ser exigido retroativamente pela

Administração Tributária, o que afrontaria a vedação constitucional à tributação retroativa, expressão, ademais, de segurança jurídica.

(...)

A ação rescisória é instrumento processual dotada de efeitos *ex tunc*, de modo que uma vez julgada procedente, restaura-se o status quo ante, o que na hipótese de preexistente decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da norma tributária impositiva significaria admitir que a Administração Tributária pudesse impor ao contribuinte o recolhimento de todo o tributo que teria deixado de ser recolhido por força de decisão judicial que garantia tal comportamento.

Vale dizer, a admissão da ação rescisória implicaria impor ao contribuinte, que acreditou nas instituições estatais (especialmente no Poder Judiciário), comportando-se segundo os termos judicialmente estabelecidos de forma definitiva, o ônus de tal crença⁵⁹.

Hugo de Brito Machado tem posição convergente quando defende a perda de eficácia da coisa julgada para os efeitos posteriores ao trânsito em julgado da decisão dos Tribunais Superiores que decidirem de maneira diversa. Mas diverge quando argumenta que até mesmo os atos alcançados pela coisa julgada incidental poderiam ser desfeitos, pela nova orientação dos Tribunais, através do instrumento da ação rescisória. No exame dos princípios em conflito traduzido pela situação, prevaleceria a igualdade em detrimento da segurança jurídica:

Os conflitos entre a coisa julgada e a isonomia devem ser superados mediante a conciliação desses dois princípios, fazendo com que prevaleça a coisa julgada em relação aos fatos já consumados, e a isonomia em relação aos fatos em formação, que ainda vão compor as relações jurídicas tributárias, de sorte que em relação a estas prevaleça a igualdade tributária.

(...)

Conhecemos situações concretas nas quais existem sentenças afirmando a constitucionalidade, ou a inconstitucionalidade de uma lei tributária, e tais sentenças transitam em julgado, vindo mais tarde o Supremo Tribunal Federal a resolver a questão em sentido oposto ao albergado pela sentença.

À primeira vista pode parecer que a coisa julgada deve subsistir em qualquer caso, salvo apenas a possibilidade de ação rescisória. Essa ideia, entretanto, certamente resulta da não-consideração de que os efeitos da coisa julgada devem ser distintos, em relação aos fatos passados e aos fatos que, embora idênticos ou de mesma natureza, sejam de consumação futura, o que ocorre na relação jurídica continuativa.

Configurada uma hipótese de ação rescisória certamente este será um meio para desfazimento da sentença com trânsito em julgado. Desfazimento que vai atingir a relação jurídica afirmada, ou negada pela sentença, formada com fatos já totalmente consumados⁶⁰.

⁵⁹ PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET: 2006, p. 142/145.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 157-158.

Em relação ao mesmo tema, a doutrina também apresenta rompimentos no que tange a perda de eficácia dos efeitos da coisa julgada incidental, após a decisão definitiva dos Tribunais Superiores sobre a constitucionalidade ou sobre a legalidade da norma tributária em sentido diverso. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado privilegiam a segurança ao apontarem a necessidade de interposição da ação revisional da coisa julgada para permitir a aplicação do novo entendimento dos Tribunais Superiores aos efeitos posteriores ao trânsito em julgado da decisão definitiva. Nesses termos, escreveram os autores:

Ainda que admitamos, como admitimos, a possível cessação dos efeitos futuros da decisão passada em julgado, em face das relações continuativas, subsiste indispensável que se prestigie também os princípios da boa-fé e da cientificação. Afinal, o cidadão amparado pela decisão transitada em julgado não há de ficar acompanhando, pelo Diário Oficial, o desfecho de todas as questões semelhantes à sua, para, diante de qualquer alteração da jurisprudência, já voltar a pagar a exação.

Assim, caso ulterior mudança na jurisprudência tenha ocorrido no campo do controle difuso de constitucionalidade ou no plano de legalidade, pelo Superior Tribunal de Justiça, a subsistência dos efeitos futuros da coisa julgada deve ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, por meio de ação de revisão da coisa julgada, nos termos do art. 471, I, do CPC. Só depois disso é que se poderá cogitar de mora do contribuinte, se for o caso, a qual deverá ser determinada pela decisão que apreciar a ação revisional, mas que não poderá ter como termo inicial data anterior à propositura da mesma⁶¹.

Em posição contrária, Marciano Seabra de Godoi afirma que, para as relações continuativas, a coisa julgada incidental perde automaticamente eficácia para os efeitos posteriores à decisão definitiva dos Tribunais em sentido diverso, independentemente da ação revisional:

Caso a sentença transitada em julgado diga respeito a *relações jurídicas continuadas* e sobrevenha decisão do STF em sentido contrário do controle concentrado, opera-se a partir de então a *mudança no estado de direito* prevista no art. 471, I do CPC. Vale dizer, da data em que se publicar a decisão do STF em diante, a coisa julgada não mais operará efeitos. Vale lembrar que, em matéria tributária, essa consequência será automática, sem necessidade de ajuizamento da ação de revisão sugerida na última frase do art. 471, I, do CPC. Tem inteira razão Zavascki ao afirmar que a ação de revisão é indispensável *apenas* quando a relação jurídica material do trato continuado comportar, por disposição normativa, um direito potestativo de provocar a revisão da sentença (como no caso de revisão de alimentos). Sua conclusão é de que ‘afora tais casos, a modificação do estado

⁶¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 185-186.

de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica, mesmo quando essa tiver sido certificada por sentença' (grifos no original)⁶².

Em conclusão, a irretroatividade da norma tributária aplicada aos atos judiciais, constitui importante limitação ao poder de tributar, de modo a impossibilitar que normas criadas no caso concreto atinjam fatos passados e desordenem situações consolidadas. Entretanto, para casos em que o princípio da irretroatividade não atenda de maneira eficiente a proteção do passado e a afirmação da previsibilidade do dever imposto, como nos casos de modificação de jurisprudência ou de coisa julgada incidental em conflito com nova orientação dos Tribunais Superiores, a segurança jurídica deve ser socorrida através de outros princípios, como a confiança e a boa-fé objetiva. É, portanto, na esfera de proteção de expectativas legítima e objetivamente criadas que vão atuar os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

2.5. Proteção da confiança legítima: a garantia das expectativas geradas contra atos contraditórios.

A confiança pode ser objeto das mais diversas ciências, da Psicologia à Sociologia, da Filosofia do Direito ao Direito Tributário. Em sua obra sobre o tema, Niklas Luhmann destaca a confiança como mecanismo para a redução da complexidade social. A confiança seria uma garantia para o presente em face de expectativas, previsíveis e variáveis, do futuro. Aquele que tem confiança orienta as suas ações como se o futuro fosse certo. Os atos com confiança reduzem as possibilidades futuras e tornam mais estáveis e menos incertas as relações sociais. Logo, a confiança teria o poder de neutralizar ou ao menos minimizar as modificações inerentes à passagem do tempo. Nas palavras de Luhmann:

⁶² GODOI, Marciano Seabra de. Questões sobre Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 326.

Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Pode-se dizer que, através da confiança, o tempo se invalida ou, pelo menos se invalidam as diferenças do tempo. Isso é a base para o ensinamento da moral que parte do antagonismo oculto para com o tempo, recomendando uma atitude de confiança como caminho até a atemporalidade, através da independência do passar do tempo⁶³.

Nesse sentido, a confiança é instrumento necessário para tornar menos problemática a relação da ordem social com o tempo. Os sujeitos sociais agem no presente, levando em consideração as experiências passadas para prever, interpretar e planejar expectativas, reduzindo as possibilidades futuras.

A liberdade dos indivíduos cria um número infinito de possibilidades diferentes de conduta. Entretanto, a liberdade pessoal acaba sendo limitada pela ordem social, já que o indivíduo atua geralmente de forma a preservar e afirmar a sua personalidade. Assim, a confiança acaba sendo uma expectativa generalizada de que, dentro de um conjunto de relações sociais, as partes manejarão a sua liberdade de ação mantendo a sua personalidade.

Ademais, na ordem social, a confiança é outorgada não àquele que se mantém fixo ou imutável, vez que todos estão submetidos aos efeitos do tempo e a imutabilidade é algo impossível, mas àquele que mantém constante a sua autoapresentação. Aquele que age de acordo com a personalidade externada em meio aos grupos dos quais participa, reduz a possibilidade de mudanças futuras de conduta, cria expectativas previsíveis e produz confiança.

Tanto o ato de produzir confiança como o ato de confiar devem ser racionais, ou seja, devem ser realizados de forma consciente e reflexiva, de modo que as relações de confiança se generalizem e reduzam a complexidade da ordem social. Em meio a atitudes racionais, o ator social que outorga confiança conhece o valor de sua ação e omissão, medindo o seu comportamento da devida forma, ainda que não saiba das conseqüências de seus atos e ainda que seus motivos de atuação sejam distintos. Noutra direção, aquele que

⁶³ LUHMANN Niklas. *Confianza*. Tradução de Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad IberoAmericana, 1996, p. 15.

confia age na expectativa de que o outro manejará a sua liberdade de ação, preservando a personalidade que mantém socialmente visível.

Luhmann adverte, entretanto, que a complexidade social não é mitigada apenas através da confiança como prática subjetiva e pessoal e exige que a confiança também ocorra no aspecto coletivo e social. E para reduzir a complexidade social com a ajuda da confiança, o autor recorre à teoria dos sistemas, que orientou toda a sua linha de pesquisa sociológica.

O sistema consiste num corte, que permite a análise das condições e limites das possibilidades. A análise de um sistema fechado facilita a percepção da influência do tempo nas suas relações internas. O interior de um sistema é menos complexo, pois conta com menos possibilidades e com mais ordem do que o seu exterior. Logo, a certeza interna acaba elevando a tolerância à incerteza das relações externas e garante o presente frente às diversas expectativas futuras.

A confiança pessoal passa a ser uma confiança no sistema quando as relações racionais e reflexivas entre sujeitos geram experiências que são estendidas a casos similares. A generalização conduz a um aprendizado de agir com confiança. O ato de confiar em si mesmo ou de confiar que os outros confiam em si (confiança pessoal) levam à confiança automática de que os outros também confiam entre si (confiança sistêmica).

A generalização de atos de confiança, em sistemas sociais complexos com várias cadeias de processos seletivos, só é possível através de símbolos. Os símbolos são mecanismos de transmissão intersubjetiva dos atos de seleção, culminando com a criação de diferentes sistemas.

Um dos exemplos de símbolo apresentado por Luhmann é o dinheiro. A generalização do símbolo representado pelo dinheiro, como exemplo, permite que todos saibam o que é e quanto vale uma nota ou uma moeda. Assim, aquele que recebe uma quantia em dinheiro não precisa confiar naquele que o oferece para ter a certeza de que está sendo pago ou qual o valor do pagamento. Logo, a ajuda do símbolo dinheiro reduz significativamente a complexidade nas relações econômicas.

Quando as relações sociais ou jurídicas passam a se dar através de símbolos, em substituição à totalidade de informações, a confiança deixa de ser pessoal e passa a ser confiança no sistema. Os símbolos ajudam no processo de aprendizado da confiança dentro de um sistema, ainda que limite ou dificulte o controle pessoal dos indivíduos que fazem parte de uma relação (no exemplo do dinheiro, um agente não pode escolher por conta e de forma diferente o que é e quanto vale a nota!).

A falta de controle ou a limitação da liberdade individual é compensada pela redução da complexidade social, de acordo com Luhmann:

Portanto, a consolidação da confiança constitui uma solução vantajosa para o problema primordial da ordem social, a existência de uma *alter ego* livre, ainda que ele se sujeite a toda classe de condições. Ao invés de desejar a incerteza de outra pessoa na intensa complexidade de todas as possibilidades, o agente pode tratar de reduzir a complexidade se esforçando na criação e conservação de uma confiança mútua, e comprometendo-se em uma ação mais significativa, no que diz respeito a um problema agora mais estreitamente definido. Presumivelmente, caso os indivíduos se conhecessem melhor poderia ocorrer um melhor uso das oportunidades que a circunstância oferece (grifos no original)⁶⁴.

Existindo no sistema a par da confiança, a desconfiança é seu equivalente funcional, porquanto tem a mesma razão de fundamentar técnicas de simplificação da complexidade nas relações internas. Entretanto, a desconfiança carrega uma série de desvantagens, fazendo com que a sua generalização ameace o funcionamento do sistema como um todo. Aquele que desconfia passa a exigir um número maior de informações para agir, ao mesmo tempo em que admite dados de um número menor de pessoas a quem atribui credibilidade. Para obter mais informações, quem desconfia é obrigado a explorar mais detalhada e profundamente os elementos do sistema, o que dificulta o aprendizado e a generalização de atos de confiança. Particularmente, o que desconfia altera a sua autoapresentação no sistema, despertando a desconfiança dos demais agentes. Logo, a desconfiança, que começa individualmente com uma surpresa ou com falsos símbolos, pode contaminar todo o grupo, exigindo dos sistemas a criação de mecanismos para a sua minimização e expurgação.

⁶⁴ LUHMANN Niklas, *Confianza*, p. 112.

A proteção da confiança e a tentativa de redução da desconfiança ultrapassou o estudo sociológico de Luhmann e vem sendo perfeitamente adaptadas, aplicadas e desenvolvidas pela Ciência do Direito. No Direito Civil, a idéia de proteção de expectativas criadas e de responsabilidade decorrente da defraudação da confiança teve o seu alvorecer na Alemanha, especialmente com os estudos de Claus Wilhelm Canaris, em sua obra “*Da confiança no Direito Privado alemão*”⁶⁵.

O desenvolvimento posterior do instituto colocou a confiança como fundamento de diversas decisões dos Tribunais Constitucionais europeus, sobretudo os de Portugal e da Espanha, a ponto de merecer uma teoria autônoma, conforme propôs Manoel Carneiro da Frada:

O processo de dogmatização da confiança parece em si relativamente recente. O que se pode estranhar se tiver em conta a existência de uma série de normas e institutos, clássicos no Direito, que se apresentam relacionados com situações de confiança; pense-se, por exemplo, entre outros, na usucapião a favor do possuidor de boa-fé, na venda de bens alheios ou no casamento putativo. É aliás seguramente de presumir que, desde tempos imemoriais, a confiança e a necessidade da sua tutela tenham sido argumentos recorrentes na decisão dos litígios. O que ocorre porém é que eles não foram, senão perto já da época actual, objecto precípua de reflexão e estruturação. Uma perspectiva diacrónica parece, assim, confortar de algum modo a idéia de uma diferenciação e autonomização progressiva da confiança no seio do jurídico. Nesse movimento se inserem em todo caso as conclusões essenciais deste estudo⁶⁶.

No Direito Civil brasileiro, para o Código Civil de 1916, que consagrava a autonomia da vontade nas relações civis, a análise da boa-fé era necessária em casos de fraude contra credores (art. 112), de casamento nulo e anulável (art. 221), de posse (arts. 490, 491, 510, 514, 516 e 549), de usucapião (art. 551) e de aquisição e perda de propriedade (arts. 549, 551, 612, 619, 622), de pagamento (arts. 933, 935, 968), de cessão de créditos (art. 1.072), de contratos (art. 1.272, 1.316, 1.318, 1.321, 1.382, 1.404, 1.443, 1.477 e 1.507). Em todos os casos para os quais havia previsão, a boa-fé só era considerada de modo subjetivo. Não havia direitos e deveres vinculados à boa-fé, que era considerada tão somente como um estado de espírito.

⁶⁵ CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 41.

⁶⁶ FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 34-35.

Assim, a tutela da confiança legítima, pelo Código Civil Brasileiro de 1916, estava difusamente associada ao abuso de direito, proibido implicitamente no art. 160, I⁶⁷ e enumerado como causa de dever de indenizar. Logo, a tutela da confiança legítima era espécie do gênero responsabilidade civil e a sua violação só tinha como consequência a recomposição financeira dos conflitos.

A proteção da confiança legítima e das expectativas criadas muda de perspectiva com a previsão da boa-fé objetiva, no Código Civil de 2002 (especialmente nos arts. 113⁶⁸, 187⁶⁹ e 422⁷⁰). Explica Judith Martins-Costa a diferença entre a boa-fé subjetiva consagrada no Código Civil de 1916 e a boa-fé objetiva incorporada pelo Código Civil de 2002:

A expressão ‘boa-fé subjetiva’ denota ‘estado de consciência’, ou convencimento individual de obrar (a parte) em conformidade ao direito (sendo) aplicável, em regra, ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se ‘subjetiva’ justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé subjetiva está a má-fé, também vista subjetivamente como a intenção de lesar a outrem. Já por ‘boa-fé objetiva’ se quer significar – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao § 242 do Código Civil alemão, de larga força expansionista em outros ordenamentos, e, bem assim, daquela que lhe é atribuída nos países da common law – modelo de conduta social, arquétipo ou standard jurídico, segundo o qual ‘cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade’. Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o status pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do standard, de tipo meramente subsuntivo⁷¹.

Nessa perspectiva, a boa-fé deixa de ser um mero estado psicológico e se torna um modo objetivo de orientação de conduta, com função interpretativa (art. 113, CC), integrativa (art. 422, CC) e limitadora de direitos subjetivos (art. 187, CC).

A par dessas funções, a boa-fé objetiva exige das partes o acerto do que foi convencionado e a observância de deveres anexos, como de mútua proteção contra riscos

⁶⁷ Art. 160: Não constituem atos ilícitos: I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido.

⁶⁸ Art. 113: Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração

⁶⁹ Art. 187: 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.

⁷⁰ Art. 422: Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

⁷¹ MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 411.

às pessoas e objetos da relação jurídica; de informação acerca de dados relacionados ao adimplemento do acordo; e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação convencionada.

Como cláusula geral com conteúdo a ser preenchido de acordo com o caso concreto, a boa-fé objetiva passa a constituir, junto com o abuso do direito, fundamentos para uma efetiva proteção da confiança legítima e da proibição de atos contraditórios.

A proibição dos atos contraditórios nas relações civis, com o advento da proteção da boa-fé objetiva como um dos fundamentos, deixa de ter como consequência única o dever de indenizar, porquanto a tutela de expectativas passa a transbordar os limites da responsabilidade civil. Nesse sentido, a manutenção da situação do confiante, nos termos das expectativas criadas, passa a ser a melhor alternativa de resposta aos casos de quebra de confiança.

A proteção da confiança legítima no Direito Civil serve como garantia da previsibilidade nas relações privadas. Sendo a previsibilidade subordinada ao imperativo da justiça, ambas as partes da relação civil podem invocar a proteção da confiança legítima, apontando comportamentos contraditórios e requerendo a aplicação de algum efeito reparador (indenização ou manutenção da situação do confiante).

Logo, a confiança é instrumento de correção aplicado quando uma das partes atua de forma contraditória, ilegítima e abusiva, de modo a restaurar o equilíbrio e a justiça do vínculo original. É uma das válvulas de segurança do ordenamento jurídico, no sentido proposto por Vaz Serra:

Nestas condições, torna-se possível que as estatuições gerais da lei se revelem por vezes, na sua aplicação aos casos concretos, injustas, podendo essa injustiça alcançar uma gravidade insuportável para o sentimento jurídico dominante na coletividade. Quando tal aconteça é de sempre a convicção de que deve haver 'princípios capazes de funcionar como *válvulas de segurança* para estes casos de pressão violenta da consciência jurídica da comunidade contra a rígida estrutura das normas legais', e desses princípios o mais divulgado é o abuso (grifos no original)⁷².

⁷² VAZ SERRA, Adriano Paes da Silva. *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra, n. 35, 1959, p. 23.

Tamanha foi a repercussão da teoria da confiança no Direito Civil, antes confinada à matéria da responsabilidade civil e depois expandida como garantia da previsibilidade em quaisquer tipos de relações privadas, que a sua proteção acabou por adquirir contornos de princípio de Teoria Geral do Direito, de modo a também conduzir as relações de Direito Público.

Também no Direito Administrativo, o princípio da confiança legítima como salvaguarda das expectativas criadas é inovação do direito alemão. Hartmut Maurer noticia *leading case* do Tribunal Administrativo Superior de Berlim, em que a confiança legítima do administrado prevaleceu sobre a estrita legalidade, que exigia da Administração Pública o dever de anular ato concedido sem o preenchimento de todos os seus requisitos legais:

A primeira invasão nessa concepção jurídica firme resultou por meio de uma decisão do Tribunal Administrativo Superior de Berlim de 14.11.1956 (DVBL. 1957, 503). Tratava-se do seguinte caso: a demandante, uma viúva de um funcionário, trasladou da República Democrática Alemã de então para Berlim-Leste depois de lhe haver sido prometido, por ato administrativo, a concessão de rendimentos de pensão. Um ano depois a autoridade competente comprovou que os pressupostos jurídicos para a concessão, porém, não existiam, os rendimentos de pensão, portanto, haviam sido concedidos falsamente. Em consequência, ela retratou o ato administrativo, suspendeu os pagamentos e exigiu da demandante a restituição dos rendimentos pagos a mais. Isso correspondia, sem mais, à jurisprudência de então. O Tribunal Administrativo Superior de Berlim decidiu, todavia, a favor da demandante. Ele comprovou que, no caso concreto, deveria ser observado não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da proteção à confiança. A demandante confiou na existência do ato administrativo e, em conformidade com isso, alterou decisivamente suas condições de vida. Como, no caso concreto, seu interesse da confiança preponderava, o ato administrativo não deveria ser retratado. O Tribunal Administrativo Federal confirmou a sentença do Tribunal Administrativo Superior de Berlim (BVerwGE 9, 251) e, na época posterior, desenvolveu, em numerosas decisões, uma doutrina de retratação ampla e diferenciada⁷³.

Entre nós, Almiro Couto e Silva⁷⁴ cuidou do tema da confiança do administrado diante de atos contraditórios da Administração com grande entusiasmo. Destaca o autor que as expectativas dos administrados devem ser preservadas contra modificações prejudiciais do direito positivo ou contra anulação de atos pelo Estado, ainda que ilegais,

⁷³ MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 70.

⁷⁴ COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (lei n. 9.784/99). *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, n. 6, p. 7-59, jul./set. 2004.

como os praticados pelos chamados “funcionários de fato”. Logo, a confiança do particular deve funcionar como limite de revisão de atos administrativos, ainda que evitados de ilegalidade.

No Direito Administrativo, a confiança legítima funciona como limitação ao exercício do poder normativo do Estado e à revisão de atos administrativos. Logo, é proteção que só pode ser invocada pelo administrado. A necessidade de proteção da confiança legítima é latente em casos de retroatividade da norma administrativa: seja a retroatividade autêntica, em que o ato administrativo e os efeitos gerados foram consumados no passado, seja a retroatividade imprópria ou aparente, em que o ato está no passado, mas os seus efeitos ainda estão pendentes no presente.

Via de regra, o ato expedido pela Administração no exercício de seu poder normativo produz os seus efeitos para o futuro. Entretanto, a irretroatividade não é absoluta e o ato posterior pode atingir efeitos passados, conquanto a confiança do particular seja adequadamente tutelada, ou não exista uma confiança digna de proteção, ou a retroatividade seja benéfica, ou, ainda, o propósito do interesse público a atingir com as novas regras demande a sua aplicação retroativa e esse intento prevaleça sobre o interesse particular, na preservação de sua posição jurídica.

Outrossim, a regra é que a mudança de atos normativos administrativos atinjam situações pendentes, exceto quando a alteração é súbita e imprevisível, que contraria expectativa concreta do administrado na estabilidade da regulação e que cause prejuízo, de modo que a confiança do particular passa a ser preponderante sobre o interesse público na aplicação das novas regras.

A confiança legítima no Direito Administrativo serve, contudo, à tarefa de conciliar a permissividade dada a Administração para alterar as suas normas de acordo com a sua conveniência e oportunidade, com a necessidade de preservação das expectativas do administrado que planejou condutas de acordo com as normas vigentes à época de suas escolhas. Como dissertou Patrícia Baptista:

Não custa enfatizar, ainda mais uma vez, que a tutela conferida pelo princípio da proteção da confiança legítima não se destina a impedir o exercício da função normativa. É a própria razão de ser dessa função estatal que o legislador ou a Administração possam prover para o futuro. Impedir o Poder Público de modificar as normas existentes ou de aprovar novas regras com o único objetivo de proteger uma expectativa dos cidadãos de hoje na imutabilidade das normas seria impor às gerações futuras o ônus de se ter atendido exclusivamente aos interesses individuais do presente. Esse conservadorismo individual atentaria contra o interesse público da coletividade na evolução do ordenamento. A esse papel não se presta o princípio estudado. Recorrendo mais uma vez à lição de Lon Fuller, 'se toda vez que um homem confiasse nas regras existentes para dispor acerca de seus negócios, ele fosse protegido contra qualquer mudança das normas, nosso ordenamento inteiro ficaria fossilizado para sempre'⁷⁵.

Portanto, a confiança legítima no Direito Administrativo funciona como garantia do administrado, que planeja a sua atuação conforme declarações e comportamentos do Estado, diante do poder da Administração Pública em criar normas ou em anular atos inválidos e revogar atos que se tornam inconvenientes ou inoportunos.

No Direito Tributário, a proteção da confiança legítima é uma implícita limitação constitucional ao poder de tributar. A Administração Tributária é parte diferenciada da relação obrigacional, tendo em vista que tem a prerrogativa de constituir o crédito que vai exigir, administrativa ou judicialmente. Tal prerrogativa deixa a parte credora numa posição de vantagem em relação à devedora. Para equilibrar a relação que, apesar de ser uma relação obrigacional *ex lege*, não deixa de ser um vínculo obrigacional, a Constituição já delimita e direciona a atuação da Administração Tributária, através dos princípios expressos como limitações constitucionais ao poder de tributar.

A confiança seria mais uma dessas limitações constitucionais, cuja proteção se torna imperiosa quando a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade não são suficientes para garantir a previsibilidade para o contribuinte.

A proteção da confiança legítima visa operar uma mudança paradigmática na relação jurídica obrigacional tributária, assim como operou a revisão da relação jurídica obrigacional contratual. Antes fundada na autonomia da vontade, a obrigação contratual, para ser considerada legítima, passou a exigir a observância dos ditames da justiça contratual, da proteção da boa-fé objetiva dos contratantes e da função social do contrato.

⁷⁵ BAPTISTA, Patrícia. A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à irretroatividade normativa. *Revista de Direito da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, v. 11, 2007, p. 28-29.

A obrigação tributária, por sua vez, antes fundada exclusivamente na legalidade, passou a depender da observância de outros princípios, como o da confiança legítima.

Partindo da premissa pela qual onde há domínio de informações não há confiança, portanto, o princípio seria meio de defesa atribuído somente ao contribuinte e nunca à Fazenda Pública. Para Niklas Luhmann, “*a confiança se apóia na ilusão*⁷⁶”. Se existe certeza não há necessidade de confiança. A confiança deve servir como garantia para aquele que não tem a totalidade ou, pelo menos, a maior quantidade de informações ao representa uma situação e que age de acordo com a escolha de uma das probabilidades futuras, ao acreditar na expectativa que foi gerada ou fomentada.

Na doutrina de Misabel Derzi, a confiança tem três características elementares: a permanência dos estados, a antecipação do futuro e a simplificação. Mas a autora também não reconhece a confiança, onde existe a supremacia sobre os eventos:

Onde há supremacia sobre os eventos/acontecimentos, a confiança não é necessária. Essa constatação é importante nesta tese: a confiança e proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações ex lege, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos⁷⁷.

Como lado mais fraco do vínculo obrigacional tributário, o contribuinte que realiza um planejamento fiscal fundado não só nas leis e normas vigentes, mas também nas declarações e comportamentos da Administração Tributária, deve ser reparado se houver uma mudança repentina ou ato contraditório por parte do Fisco, em respeito à sua confiança.

Assim, a confiança do contribuinte deveria ser protegida, como acoplador estruturante e estabilizador do sistema jurídico e da relação tributária, especialmente nos casos de termos fixados com prazos legais (ex: isenções), mudanças de normas agravadoras dos deveres dos contribuintes, mudanças de atos administrativos

⁷⁶ LUHMANN Niklas. *Confianza*, p. 53.

⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*, p. 328.

(lançamentos) que os onerem de forma mais intensa, declarações e respostas da Administração Tributária.

A reparação do contribuinte por ato contraditório da Administração Tributária depende da comprovação dos requisitos da responsabilidade pela confiança, isto é, depende da demonstração de um ato capaz de gerar expectativas legítimas, de boa-fé do particular e de investimentos decorrentes da declaração ou comportamento anterior.

Nesse diapasão, a aplicação do princípio da confiança legítima na relação jurídica obrigacional depende de três requisitos: 1) atos aptos a suscitar expectativas ou criar situações de confiança; 2) boa-fé da parte que age em função da confiança e sofre prejuízos por conta disso; 3) não haja outro princípio a ser ponderado que imponha a alteração da situação jurídica, ainda que já consolidada.

O primeiro requisito da aplicação do princípio da confiança consiste no fato de a conduta de uma parte ser apta a gerar expectativas na parte contrária. A análise de tal aptidão deve ser objetiva e não devem ser consideradas quaisquer intenções que dependam de uma investigação subjetiva, seja do administrador, do contribuinte ou do juiz.

Uma análise subjetiva da confiança induzida provocaria um quadro de grande insegurança jurídica e dificultaria sua comprovação. A Administração Pública e o Poder Judiciário decidem a partir de fatos, definitivamente demonstrados. Se vislumbramos sérias dificuldades em delimitar as fronteiras entre a expectativa e a pretensão exequível fundadas na confiança legítima, a demonstração dos prejuízos decorrentes da defraudação do princípio de modo a ensejar alguma medida protetiva ou reparatória seria impraticável, caso a análise dos fatos dependesse de um julgamento subjetivo acerca da formação ou não de confiança.

Logo, a aptidão do ato de uma parte para gerar confiança em outra depende de comportamentos, condutas e compromissos objetivamente provados. Ou seja, a parte que confiou deve evidenciar que houve uma proposta, promessa ou ação concreta e que, a partir dessa iniciativa realizou projetos ou atividades, com dispensa de recursos econômicos e financeiros, visando alguma contraprestação.

Caso contrário, a confiança legítima, como instrumento de segurança jurídica, de previsibilidade ou de estabilidade do vínculo, desempenharia papel contrário ao que se propõe e passaria a ser um meio para incertezas e conflitos sem solução.

O segundo requisito da aplicação da confiança na relação tributária é a boa-fé da parte induzida a praticar um fato em decorrência da proposta de outra parte. A confiança daqueles que efetivamente representam a possibilidade de se tornarem titulares de um direito e que praticam ações de acordo com o modo que seria exigido não pode restar de todo desamparada. Como assevera Manuel Carneiro da FRADA, “*quem confia em outrem por motivo a este imputável não deve ficar em princípio numa posição pior do que a que lhe assistiria se não tivesse confiado*”⁷⁸.

A admissão de uma responsabilidade pela confiança decorre do ideal de justiça corretiva, ou seja, aquele que provoca prejuízo a outrem deve recompor o patrimônio do afetado, na medida do dano que causou.

A boa-fé do que confiou, entretanto, é pressuposto essencial para permitir tal recomposição, porquanto o princípio da confiança legítima não pode ser meio para escapar da aplicação da norma tributária. Um direito fundamental, quando invocado de forma desarrazoada, desautorizada ou indiscriminada, acaba perdendo seu sentido e, por conseguinte, perdendo a sua força normativa. O princípio da confiança legítima deve ser mais uma garantia na relação jurídica tributária e não um salvo-conduto para fraudadores, sonegadores e bandoleiros. Consoante observou Manuel Carneiro da Frada:

Nesta dimensão, a responsabilidade pela confiança guarda um nexó específico com a realização de justiça do caso singular; traduz a respectiva pressão individualizadora sobre a tendência generalizadora do sistema jurídico. A sua consagração dogmática assume-se, no fundo, como instrumento de reequilíbrio de um conjunto de normas que, sem ela sacrificaria demasiadamente a justiça à segurança. Por isso, ela toca o nó górdio desta polaridade do Direito e dos valores supremos que o determinam; se situada para além do conjunto de normas que compõem o sistema, assumindo por sobre isso ainda a tensão entre a lex positiva e os imperativos do próprio Direito. Cremos mesmo que a admissão de uma responsabilidade pela confiança se inscreve na necessidade de realização activa e integral da intencionalidade jurídica profunda que preside a determinado complexo de normas. É isso que a valida e legitima. Pelo que não pode, por outro lado, essa

⁷⁸FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil*, p. 881.

responsabilidade constituir um pretexto para subversão do sistema jurídico e o abalo das suas traves mestras⁷⁹.

Por fim, o terceiro requisito da responsabilidade pela confiança cuida da inexistência de outro princípio a fundamentar a mudança nos atos praticados. A ponderação de princípios é importante, pois concilia a liberdade de atuação do Estado com a expectativa de estabilidade da parte adversa.

Observados os requisitos, a proteção da confiança deve prevalecer quando os princípios expressos deixam de garantir os direitos fundamentais dos contribuintes, sob pena de restar seriamente comprometida a previsibilidade e de imperar situações inaceitavelmente injustas, ainda mais se reconhecermos que vivemos numa sociedade de riscos⁸⁰.

Misabel Derzi ensina que a proteção da confiança legítima deve merecer maior destaque se presentes os requisitos de 1) mudanças de normas regulamentares que restrinjam direitos dos contribuintes ou tornem a sua situação mais gravosa, sem prévia alteração legislativa; 2) mudanças de atos administrativos concretos que onerem mais intensamente os contribuintes; 3) declarações do Fisco sobre as quais os contribuintes guiem as suas condutas⁸¹.

Humberto Ávila acompanha Roland Kreibich para admitir a proteção da boa-fé e da confiança do contribuinte nos atos do Estado, especialmente quando 1) exista ato ou

⁷⁹FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil*, p. 878-879.

⁸⁰A sociedade de riscos, conforme a expressão cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Becker, indica a incerteza diante da novidade desconhecida e imprevisível. A partir da expressão, Ricardo Lodi Ribeiro cria um panorama interessante da sociedade de riscos na qual vivemos (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*, p. 35): “Até o séc. XIX os progressos da ciência faziam com que o homem acreditasse na possibilidade de se atingir a segurança total, com o desaparecimento da incerteza e do risco, evitando-se as catástrofes naturais, com base nos conhecimentos advindos dos avanços tecnológicos. Hoje, a natureza é percebida como benevolentemente protetora, enquanto que a ciência é temida como ameaça maléfica, o que acaba por romper o consenso social sobre o progresso. É que com o extraordinário avanço tecnológico experimentado no século XX, o homem, que nos primórdios da *Era Moderna* tentava dominar a natureza, a fim de conter os riscos externos, passa a sofrer os efeitos da sua ação, com a reação do planeta à intervenção humana. É o que Anthony Giddens chama de risco fabricado, que, como bem salienta Niklas Luhmann, não se confunde com o perigo, sempre exterior à ação desordenada da humanidade, além do vazamento da usina nuclear de Chernobyl, o aquecimento global, a diminuição da camada de ozônio, o mal da vaca louca, na Inglaterra, as vicissitudes nas experiências genéticas e a devastação humana provocada pelos *tsunamis* na Ásia e na África” (grifos no original).

⁸¹DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*, p. 479-480.

contrato administrativo com validade presumida; 2) relação continuada que envolve repetição de comportamentos; 3) causalidade entre a confiança gerada e os atos do Poder Público; 4) conflito com comportamento posterior por parte da Administração; 5) manutenção da continuidade da relação na medida do aumento de importância do ato ou contrato aplicado⁸².

Ricardo Lodi Ribeiro enumera que a confiança do contribuinte se manifesta no Direito Tributário nos casos de 1) irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou valoração do fato; 2) inalterabilidade do critério jurídico de lançamento e da resposta à consulta; 3) irrevogabilidade das isenções condicionadas; 4) dever de assistência do contribuinte e; 5) exclusão ou limitação de multas nos casos em que se reconheça que a boa-fé deva ceder espaço à legalidade⁸³.

Ou seja, pela teoria da confiança, as declarações, documentos, normas e comportamento do Fisco o vincula perante o contribuinte, criando deveres que, se violados, geram a pretensão de reparação, seja através da manutenção da situação de acordo com as expectativas representadas, seja através de criação de regimes de transição conforme o grau de confiança gerada e de investimentos dispendidos, seja através de indenização por perdas e danos. Se adotarmos como modelos de reparação as teorias de responsabilidade civil, a indenização deve corresponder às perdas consequentes da quebra de confiança.

A proteção da confiança e os efeitos devem ser deflagrados sempre que os direitos fundamentais, os princípios tributários e as limitações constitucionais ao poder de tributar expressos não garantirem a previsibilidade, a estabilidade e a justiça das relações jurídicas. Servem assim como “válvula de escape” ou como mecanismo de correção de situações que, mesmo de acordo com as leis, podem ser contrárias ao Direito, tais como nos casos de modificações de jurisprudência ou relativização da coisa julgada em prejuízo do particular ou da revogação de benefício concedido ao contribuinte por mera irregularidade formal.

⁸² ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes, p. 99.

⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*, p. 241-260.

CAPITULO 3 – A PREVISIBILIDADE EM FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA.

3.1. A proteção da Fazenda Pública contra atos contraditórios dos contribuintes: considerações gerais.

A relação jurídica obrigacional tributária não prescinde da previsibilidade e estabilidade necessárias para a vida em sociedade e perseguidas como um dos fins mais relevantes para o Direito. Não obstante a Constituição brasileira ser uma das mais meticolosas na discriminação dos princípios tributários, há situações concretas em que a justiça fiscal pode escapar às normas constitucionais e legais expressas.

Um cenário de justiça fiscal pressupõe uma correta divisão de bens, deveres e direitos, um dever genérico de não prejudicar, uma relação de lealdade e não de desconfiança entre Fisco e contribuintes. Como já advertiu Niklas Luhmann, a desconfiança tem um potencial imensamente destrutivo para qualquer sistema. No Direito Tributário, a desconfiança exige que a Fazenda Pública aumente progressivamente a exigência e controle de informações dos contribuintes, criando uma infinidade de obrigações acessórias que acabam por aumentar a resistência ao tributo e por incentivar práticas evasivas e sonegatórias.

Mesmo se reconhecermos a confiança legítima no Direito Tributário como limitação constitucional ao poder de tributar, não podemos afastar de modo algum a expectativa do Fisco de que os contribuintes ajam de boa-fé. Tampouco, não devem ser afastados os deveres de atuação de acordo com a probidade, honestidade e previsibilidade pelas pessoas (públicas ou privadas). O ideal reconhecimento desses valores universais é de grande importância para a construção permanente da justiça fiscal, dando ao Fisco o que é do Fisco sem comprometer direitos, garantias e até expectativas dos contribuintes.

Assim, ideias de previsibilidade, estabilidade, clareza, transparência, fiabilidade e racionalidade transbordam os contornos da segurança jurídica, que é garantia do cidadão e contribuinte, para orientar a atuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito, fraude à lei ou violação ao dever de lealdade.

O abuso de direito, a proibição do *venire contra factum proprium* e a fraude à lei são teorias desenvolvidas para as relações de Direito Civil. Aquele que tem garantida uma pretensão pela norma e a exerce de modo a extrapolar o seu sentido ou o conjunto de princípios e valores ao qual a norma está inserida e subordinada, atua com abuso de direito. Noutra giro, aquele que se utiliza artificialmente de norma permissiva para contornar a aplicação de uma norma proibitiva ou imperativa, age com fraude à lei.

As teorias do abuso de direito e da fraude à lei foram trazidas para o Direito Tributário especialmente a partir da inclusão do parágrafo único do artigo 116, do CTN. Para doutrinadores como Marco Aurélio Greco⁸⁴ e Ricardo Lobo Torres⁸⁵, o dispositivo consiste na norma geral antielisiva do ordenamento jurídico brasileiro e a dissimulação de fato gerador do tributo ou de elementos constitutivos da obrigação tributária pode ser configurada por condutas com abuso de direito ou com fraude à lei. Já para autores como Alberto Xavier⁸⁶ e Sacha Calmon⁸⁷, as garantias de legalidade estrita e tipicidade fechada afastam a possibilidade de existência de uma norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro, devendo ser inadmitidas as teorias do abuso de direito e da fraude à lei, em matéria fiscal.

Sem aprofundar na calorosa discussão de ser ou não o parágrafo único, do artigo 116, do CTN norma geral antielisiva ou da adequação ou não de tal tipo de norma

⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética: 2008.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A impossibilidade de existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 245-284, jan./jun. 2006.

para o Direito brasileiro, por fugir ao objetivo deste trabalho, a assimilação e a absorção das teorias do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal pode ser importante instrumento de afirmação e efetivação da previsibilidade, estabilidade e transparência em favor Fazenda Pública, que não está amparada e nem pode se socorrer do princípio fundamental da confiança legítima.

Misabel Derzi, em seu Tratado sobre a confiança legítima no Direito Tributário brasileiro, mesmo sendo partidária da ampla liberdade do contribuinte na realização de planejamento fiscal, do direito de pagar menos tributo e contrária à existência de norma geral antielisiva no CTN⁸⁸, parece admitir o abuso de direito em matéria fiscal:

Os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-DÜRLER, '*que, nesse contexto, sempre se fala de abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado*' (grifos no original)⁸⁹.

Reprimir o abuso de direito e garantir expectativas de uma parte contra mudanças contraditórias de outra são preocupações do Direito em geral e não são máximas a serem aplicadas em casos isolados ou em relações jurídicas específicas.

Assim, ainda que não haja confiança legítima do Fisco a ser protegida na relação tributária, não é dado ao contribuinte agir de modo fraudulento, abusivo ou contraditório, violando expectativas criadas ou atuando em contrariedade aos fins dos direitos subjetivos que lhes são garantidos. À Fazenda Pública deve ser atribuído, com a máxima vinculação às garantias e direitos dos contribuintes como o contraditório e a ampla defesa, o poder discricionário (arbitrário nunca!) de desconsiderar as práticas abusivas, contraditórias e fraudulentas do contribuinte, que afetem a previsibilidade, estabilidade, coerência e transparência da relação tributária.

⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado, O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 336-358.

⁸⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*, p. 397.

3.2. A teoria do abuso de direito.

A teoria do abuso de direito está fundada na evolução do conceito de direito subjetivo, que deixou de ser o poder irrestrito dado ao titular, isentando-o de quaisquer responsabilidades por danos decorrentes do exercício de suas pretensões. O direito subjetivo passou a incorporar elementos como a liberdade, a consideração social, a cooperação, a função e solidariedade sociais, dentre outros.

O abuso de direito é criação dos tribunais franceses para corrigir situações jurídicas que, embora reconhecessem a excelência do direito do réu, condenavam-no pelas irregularidades no seu exercício. De acordo com Menezes Cordeiro:

As primeiras decisões judiciais do que, mais tarde, na doutrina e na jurisprudência, viria a ser conhecido por abuso do direito, datam da fase inicial da vigência do Código de Napoleão. Assim, em 1808, condenou-se o proprietário duma oficina que, no fabrico de chapéus, provocava evaporações desagradáveis para a vizinhança. Doze anos volvidos, era condenado o construtor de um forno que, por carência de precauções, prejudicava um vizinho. Em 1853, numa decisão universalmente conhecida, condenou-se o proprietário que construira uma falsa chaminé, para vedar o dia a uma janela do vizinho, com quem andava desavindo. Um ano depois, era a vez do proprietário que bombeava, para um rio, a água do próprio poço, com o fito de fazer baixar o nível do vizinho. Em 1861, foi condenado o proprietário que, ao proceder perfurações no seu prédio, provocou, por falta de cuidado, desabamentos no do vizinho. Seguir-se-iam, ainda, numerosas decisões similares, com relevo para a condenação, em 1913, confirmada pela Cassação, em 1915, por abuso do direito, do proprietário que erguera, no seu terreno, um dispositivo dotado de espigões de ferro, destinado a danificar os dirigíveis construídos pelo vizinho⁹⁰.

Já na França, a tese nasceu cercada de reservas e objeto de pesadas críticas, conforme anota Pedro Baptista Martins, em obra dedicada ao tema⁹¹. Em França, o principal debate foi travado entre Marcel Planiol e Louis Josserand. Para Planiol, o abuso de direito era uma logomaquia, porque o direito cessa quando começa o abuso e um ato não pode ser simultaneamente de acordo e contrário ao direito. A resposta de Josserand considera o direito em dois planos distintos: como prerrogativa atribuída pela norma legal e como conjunto de regras do ordenamento jurídico. Planiol rejeitava o abuso por

⁹⁰ CORDEIRO, Antônio Manuel Menezes. *Da boa-fé no Direito Civil*, p. 671.

⁹¹ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

considerar o direito apenas na sua acepção subjetiva. Josserand defendia a existência do abuso de direito para os casos de sua utilização e exercício contra o resto do ordenamento, sobretudo contra as finalidades as quais as normas se propõem.

Planiol e seus seguidores se dividiam entre aqueles que acreditavam que ou os direitos subjetivos não existiam ou que representavam poder absoluto, de modo que, tanto em uma quanto na outra ideia, o ato abusivo só podia ser considerado como o ato sem direito. O ponto de partida de Josserand é outro: o ordenamento imputa direitos subjetivos que são naturalmente relativos, subordinados à lei, à sua finalidade e ao fim social.

Conforme os julgamentos relatados por Menezes Cordeiro, a princípio, o abuso de direito era admitido estritamente para casos envolvendo direito de propriedade e direitos de vizinhança, exercidos com a exclusiva finalidade de prejudicar terceiros. O exercício abusivo de direitos tinha, portanto, um caráter de emulação e ocorria quando o agente praticasse conduta apta a causar dano, sendo imprescindível a comprovação da inutilidade do ato para si e a intenção de causar prejuízo a outrem.

A evolução da teoria retirou o abuso do direito da seara dos direitos de propriedade e de vizinhança, para estendê-lo às mais diversas situações. No Direito das Obrigações, por exemplo, a doutrina civilista ressalta que pode haver abuso no curso do período pré-contratual, ou de execução, ou de conclusão, ou de dissolução, ou até mesmo no período pós-contratual.

Há julgado da Corte de Cassação francesa que reconhecia o direito do Cassino de Nice em interditar o acesso de freqüentadores, desde que a proibição tivesse um motivo plausível (fase pré-contratual). Na execução do contrato, a teoria da imprevisão, que também toma corpo na França, é uma tentativa de se coibir o abuso causado por desequilíbrio do vínculo a partir da modificação das circunstâncias que teriam determinado o acordo. A Corte de Cassação também reconheceu abuso no momento de dissolução do contrato, em casos de rescisão de locação de serviços por tempo indeterminado, sem um motivo legítimo ou sem aviso prévio ou indenização. Em

momento pós-contratual, a proibição do abuso já foi usada para evitar a concorrência desleal no caso de restabelecimento daquele que havia cedido a clientela⁹².

A teoria do abuso do direito também mereceu ampla acolhida no Direito Processual. Antiga jurisprudência francesa já admitia abuso, condenando as partes em perdas e danos, no caso de penhoras intempestivas e frustratórias, de dificuldades opostas pelo devedor ou de ações injustas, mal fundadas ou sem interesse. Há julgado francês da Câmara Civil, de 1883, já assentando que o direito de ação não pode ser exercido quando constitui ato de malícia, má-fé ou erro grosseiro, equivalente ao dolo.

A extensão dada à teoria do abuso de direito para outros casos pela jurisprudência francesa, que não os direitos de propriedade e de vizinhança, também evidencia outra mudança, talvez até de maior profundidade. A configuração do abuso de direito deixou de estar subordinada à comprovação da intenção do agente em prejudicar terceiros.

Logo, o abuso de direito passa de uma dimensão subjetiva para uma objetiva, pela qual não importa dolo ou culpa, mas sim se o indivíduo, no exercício de seu direito, causou prejuízo a outrem. O ato passa a ser considerado abusivo não somente pela análise da intenção ou da utilidade para o agente, mas sempre quando exercido de modo anormal, contrariando as finalidades econômicas e sociais dos direitos.

Assim, ocorre o abuso de direito quando o titular exerce o seu poder seja sem utilidade própria, ou com a intenção de prejudicar alguém, ou de maneira injusta, ou com fins diversos daqueles atribuídos pela lei. O abuso viola normas, éticas ou jurídicas, e acaba tornando ilegítimo o exercício do direito, transformando o ato abusivo em ilícito. Nas palavras de Menezes Cordeiro:

A admissão do abuso de direito tem sido fundada na necessidade de respeitar os direitos alheios, na violação, pelo titular-exercente, de normas éticas, na ocorrência por parte do mesmo titular, de falta e não consideração do fim preconizado pela lei, aquando da concessão do direito⁹³.

⁹² MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*, p. 40.

⁹³ CORDEIRO, Antônio Manuel Menezes. *Da boa-fé no Direito Civil*, p. 680-681.

No Brasil, o abuso de direito não foi expressamente previsto no Código Civil de 1916. Todavia, a doutrina civilista brasileira não desconsiderou a sua utilidade e a sua ingerência no ordenamento jurídico brasileiro, admitindo que a proibição do abuso do direito estaria consagrada a partir de uma interpretação *a contrario sensu* do artigo 160, I.

Pela leitura da norma, concluía a doutrina sem maiores divergências que, se o Código Civil definia como ato lícito o praticado no exercício regular do direito, em contrapartida previa como ato ilícito o praticado no exercício irregular do direito reconhecido. Ou seja, se havia direito reconhecido e exercício irregular, o ato praticado era abusivo e ilícito.

A jurisprudência brasileira dominante do início do século XX, pelo menos das três primeiras décadas, admitia a possibilidade de exercício de direito subjetivo de forma abusiva, mas reconhecia tão somente a versão subjetiva da teoria do abuso. Logo, para que o agente que tivesse agido com abuso fosse de alguma forma penalizado, era imprescindível a prova de espírito de vexação.

Em sua monografia de 1935, Pedro Baptista Martins, defensor da teoria objetiva do abuso como forma de relativização dos direitos subjetivos pelo interesse coletivo, ordem pública e bons costumes, criticava duramente o apego da jurisprudência ao critério psicológico, como reflexo da ideologia liberal ao interpretar normas relativas especialmente à propriedade e à autonomia da vontade:

O direito romano marcou de tal modo a mentalidade dos nossos magistrados e dos nossos juristas que, apesar de dois mil anos que se interpõem entre os seus institutos e a geração atual, é ainda dever irrenunciável indagar como Gaio, Ulpiano ou Paulo resolveriam os nossos problemas econômicos e sociais⁹⁴.

Na visão objetiva, o abuso de direito ocorre quando a conduta, conforme as circunstâncias do caso, deixa de ser condizente com a realização do interesse protegido pela lei. Nesse sentido, o ato pode ser, ao mesmo tempo, conforme ao direito positivo e contrário ao complexo de princípios jurídicos. A obediência à estrita legalidade deixa de ser o único critério para legitimar as condutas das partes da relação. A ação jurídica nem

⁹⁴ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*, p. 114.

sempre é aquela em que há simples conformidade com a norma, já que as condutas, mesmo estando adstritas à lei, vão ser consideradas abusivas quando não confluírem no sistema em que a norma está integrada.

Pedro Baptista Martins, já em 1935, justifica a sua opção pela visão objetiva do abuso de direito na necessidade de combater a concepção de direitos absolutos, que remonta ao direito romano, exercidos de modo egoístico e alheio às necessidades do caso concreto, às conjunturas econômicas ou aos imperativos da justiça social:

O conceito sociológico de solidariedade e interdependência, que constitui hoje a base da ordem econômica e jurídica, veio revelar o aspecto social dos direitos subjetivos, que não são atribuídos ao indivíduo como um fim em si mesmo, mas apenas como um meio que se lhes faculta para o desempenho de suas funções e de seus deveres sociais⁹⁵.

No Código Civil de 2002, o abuso de direito, cuja incidência antes dependia de interpretação criadora do aplicador, passou a ter previsão expressa no artigo 187, *in verbis*:

Art. 187. 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 costumes⁹⁶.

A consagração da teoria objetiva do abuso de direito pelo Código Civil reflete todo o movimento doutrinário que, no decorrer do século passado, lutou contra o poder irrestrito dos direitos subjetivos dado pelo pensamento radical liberal, com a defesa da incorporação de elementos necessários à efetivação da liberdade, igualdade, consideração e solidariedade social. Nessa perspectiva, o exercício legítimo de direitos não prescinde de embasamentos como a cooperação, participação e responsabilidade, bem como de deveres imanes, como a função social e observância da boa-fé alheia.

Ainda que a expressa previsão do abuso de direito no Código Civil tenha recebido aplausos de ampla maioria da doutrina, a sua qualificação como ato ilícito não ficou imune a fundamentadas críticas, como a de Heloísa Carpena:

⁹⁵ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*, p. 165.

⁹⁶ BRASIL. *Código Civil*. In: *Vade Mecum*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 183.

A concepção do abuso de direito como espécie de ato ilícito, permita-se insistir, além de obscurecer seus contornos, caminha no sentido de responsabilidade subjetiva, sendo a culpa elemento quase que indissociável do conceito de ilicitude. Trata-se de concepção absolutamente anacrônica, pois a efetiva aplicação da teoria exige que a aferição de abusividade no exercício de um direito seja objetiva, revelada no simples confronto entre o ato praticado e os valores tutelados pelo ordenamento civil-constitucional⁹⁷.

O Código Civil classifica o abuso de direito como espécie de ato ilícito. Mas, como não disciplina expressamente a sanção para os atos praticados de modo abusivo, as consequências não seguem padrão rígido, devendo ser aplicada aquela que melhor atenda ao prejudicado pelo ato exercido de modo ilegítimo.

3.3. O abuso de direito por ato contraditório: a fórmula do *venire contra factum proprium*.

Malgrado a proibição de comportamentos contraditórios não estar expressa nas ordens jurídicas atuais, a coibição tem carga ética, psicológica e sociológica. A ninguém é garantido fazer valer um poder em contradição com seu comportamento anterior.

A previsibilidade nas relações jurídicas está, em grande parte, garantida pelas normas legais e pelas normas da vontade. Em grande parte porque os requisitos taxativos das normas jurídicas e a autonomia privada não estão imunes a albergar situações de injustiça, de modo que é preciso recorrer a institutos alternativos para correção de patologias no exercício dos direitos.

A preocupação com atos contraditórios e com os efeitos danosos às expectativas criadas é questão nuclear do Direito, desde o romano até os dias atuais e, certamente, ainda vai ser objeto do pensamento jurídico futuro.

No Direito Romano, não existia a proibição de atos contraditórios como regra

⁹⁷ CARPENA, Heloisa. Abuso de direito no Código Civil de 2002 – Relativização de direitos na ordem civil-constitucional. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil: Estudos na perspectiva constitucional*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 382.

geral, mas textos de Ulpiano e de Celso já defendiam a sanção jurídica em situações de grande injustiça e de perda da equidade provocadas por condutas incoerentes. Na Idade Média, os glosadores criaram o brocardo *nulli conceditur venire contra factum proprium*, o que, por si, já demonstra a permanente vigilância contra atos próprios incompatíveis. Já no direito alemão do século XVIII, havia preceitos que vedavam atos contraditórios, especialmente em matéria de direitos reais e de direito contratual. Mas a sistematização somente ocorre no direito alemão do século XX, a partir dos trabalhos de Lehmann (que decantava a regra em várias disposições do Código Alemão) e de Canaris (responsável pelo aprofundamento científico com a integração do *venire contra factum proprium* com a teoria da confiança)⁹⁸.

No Brasil, a proibição de comportamentos contraditórios ganhou força pela elevação da boa-fé objetiva como cláusula geral do Código Civil de 2002, que limita a autonomia da vontade em função de princípios estruturantes da solidariedade social. Conforme escreveu Anderson Schreiber:

Tais cláusulas gerais não vedam certas condutas; condicionam todas. Não reduzem o âmbito da autonomia privada; sevem de mecanismos de controle da legitimidade do seu exercício, à luz dos valores constitucionais. Atuam, portanto, sobre o próprio conteúdo concreto da autonomia privada, e não sobre um espaço que lhe seja pretensamente reservado pelo ordenamento jurídico. Em definitivo: ainda que um certo comportamento seja expressamente autorizado por lei ou por contrato, será preciso verificar se a sua adoção nas circunstâncias concretas se conforma à dignidade humana e à solidariedade social. Só assim o ordenamento jurídico contemporâneo lhe assegurará tutela⁹⁹.

A proibição de voltar-se contra a própria conduta acaba por ter como fundamentos a repressão ao abuso do direito, a proteção da boa-fé e a solidariedade social. Destacar a diversidade de fundamentação do princípio é importante, pois o torna menos limitado ou condicionado a certos tipos de casos. Tal diversidade de fundamentação permite concluir que a proibição do *venire contra factum proprium* transborda os casos nos quais se torna imperiosa a proteção da confiança legítima. Assim, mesmo sendo expressão da boa-fé objetiva, precipuamente na sua função de restringir

⁹⁸ CORDEIRO, Antônio Manoel Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*, p. 742-743.

⁹⁹ SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 64.

direitos, o princípio pode aderir a outros valores, como igualdade, moralidade, previsibilidade, solidariedade social, etc.

Reconhecendo a existência de uma ética de liberdade que oriente todo o ordenamento jurídico, essa mesma ordem deve intervir quando um comportamento anterior frustra aqueles que agiram na expectativa da coerência alheia.

Ainda que o Código Civil de 2002 não enquadre o princípio do *venire contra factum proprium* em dispositivo determinado, como fez com o abuso do direito e com a fraude à lei, é possível vislumbrar a sua essência de proibição de comportamento contraditório em vários artigos, tais como o impedimento que o devedor impugne negócio que confirmou expressamente ou que lhe deu execução voluntária (art. 175); o impedimento de que o contratante exija o adimplemento da obrigação alheia sem ter cumprido o seu encargo (art. 476); o impedimento daquele que, comparecendo à obra e não protestando contra acréscimos que via, recusar a pagá-los sob o argumento de falta de autorização expressa (art. 619).

De acordo com os artigos enumerados, conclui-se que o ato contraditório que pode ser afastado com a proibição do *venire contra factum proprium* ocorre quando o titular de um direito potestativo indica ou manifesta a intenção de não exercê-lo e o exerce, ou ainda quando o agente que atua ao abrigo de uma permissão genérica declara não tomar determinada atitude e acaba por assumi-la.

Ainda que seja expressão do abuso de direito, adotado pelo Código Civil em sua concepção objetiva, o comportamento contraditório é sancionável por si só. Logo, contanto que haja repercussão alheia e quebra de expectativas, não é necessário demonstrar a intenção de prejudicar do agente ou quaisquer indícios de natureza emulatória. Nesse sentido, reconhece Anderson Schreiber:

É certo que, na linguagem adotada pelo legislador brasileiro, o próprio ato abusivo configura também um ato ilícito, mas um ato ilícito *lato sensu* (antijurídico), que dispensa prova de culpa, requisito essencial ao ato ilícito *stricto sensu* (art. 186). Não se precisará demonstrar, portanto, a negligência, imperícia ou imprudência, o qualquer estado subjetivo daquele que praticou o *venire contra factum proprium*. Basta que se verifiquem

os pressupostos indicados anteriormente, e daí derivará automaticamente o dever de indenizar¹⁰⁰.

Outra característica importante do princípio do *venire contra factum proprium* é a sua subsidiariedade, ou seja, só se pode recorrer à sua proteção nos casos de ações que provocam efeitos injustos e prejuízos por conta da incoerência, ainda quando praticadas nos termos das normas contratuais ou legais. Assim, o princípio funciona como uma válvula de segurança do ordenamento, conforme foi proposto por Vaz Serra¹⁰¹.

Mesmo sendo de aplicação subsidiária, a arguição do princípio do *venire contra factum proprium* não fica restrita aos casos de lacuna no ordenamento e deve ser aplicada a uma grande variedade de situações em que houver necessidade de se preservar a previsibilidade que, junto com a boa-fé e solidariedade social, têm fundamento constitucional.

A melhor sanção aplicável aos casos de comportamento contraditório é motivo de controvérsia entre a doutrina. Judith Martins-Costa¹⁰² defende que o impedimento do dano é preferível à reparação do prejuízo. Carneiro da Frada¹⁰³ ensina que reparação do prejuízo é melhor alternativa que o impedimento, pois confere maior liberdade do agente para mudar a sua conduta sempre que lhe convir. Elena de Carvalho Gomes¹⁰⁴ prefere

¹⁰⁰ SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*, p. 167.

¹⁰¹ VAZ SERRA, Adriano Paes da Silva. *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra, n. 35, 1959, p. 23.

¹⁰² MARTINS-COSTA, Judith. Breves anotações acerca do conceito de ilicitude no Novo Código Civil (Estruturas e rupturas em torno do art. 187). *Boletim Adcoas*. [s. 1], n. 10, out. 2003, p. 310: “Daí que a ‘lógica’ que hoje preside o tratamento da ilicitude civil seja a mesma que preside a noção de situação jurídica subjetiva (existencial ou patrimonial). Por isso é que, para viabilizar uma adequada tutela à pessoa e aos direitos da Personalidade, aos direitos difusos, coletivos e às obrigações duradouras, será importante perceber que o novo Código opera a separação (metodológica) entre ilicitude e dever de indenizar, não aludindo diretamente nem ao elemento subjetivo (culpa), nem ao dano, nem à responsabilidade civil, o que abre ensejo: a) à sua maior inserção no campo do direito da Personalidade, possibilitando visualizar novas formas de tutela, para além da obrigação de indenizar; e, b) à compreensão de que pode haver ilicitude sem dano e dano reparável sem ilicitude”.

¹⁰³ FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*, p. 424-425: “Admiti-las [as consequências indenizatórias] é naturalmente flexibilizar a tutela do confiante, facilitar a sua adequação às particularidades do caso e evitar em muitos casos a desproporção que representaria uma proteção que passasse obrigatoriamente pela inibição do exercício do comportamento contraditório. Pougando ao respectivo autor um sacrifício desmesurado de agir”.

¹⁰⁴ GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum: os comportamentos contraditórios no Direito Privado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 120: “Transpondo o raciocínio para a presente temática, tem-se que a consequência primordial do *venire contra factum proprium* será ainda a paralisação do exercício de direito do titular, e, subsidiariamente, a reparação do prejuízo, quando ela já se tiver verificado. Entretanto, nada obsta que o juiz inverta essa equação, privilegiando a tutela indenizatória, quando entender como mais adequada às circunstâncias

deixar a cargo do juiz, na análise das vicissitudes do caso concreto, escolher qual o melhor efeito, seja a obrigação de manter a coerência, seja a admissão da conduta incoerente, com a devida indenização. Anderson Schreiber¹⁰⁵ argumenta que, praticado o ato contraditório, melhor opção é desfazê-lo, resguardado o direito à respectiva indenização do prejudicado.

3.4. A teoria da fraude à lei.

As normas imperativas podem ser proibitivas ou impositivas. As proibitivas são mais comuns, porque enumeram condutas que o ordenamento considera como nocivas à convivência social. A proibição pode vedar determinado resultado ou escolher meios para alcançar o resultado. Todavia, é mister que se reconheça que, ainda que a norma proibitiva proíba o resultado a partir da especificação de alguns meios, o uso de meios alternativos não previstos também atrai a incidência da proibição. As normas impositivas, por sua vez, obrigam à determinada conduta e não permitem que ocorram desvios ou que se trilhem caminhos alternativos ao regramento legal imposto.

Na fraude à lei, a conduta tem uma aparência de regularidade, ou seja, à primeira vista parece lícita por não desafiar frontalmente nenhum texto normativo. Numa apreciação mais meticulosa, todavia, verifica-se que o ato jurídico viola indiretamente a lei, pois desvia de seu sentido e finalidade com o contorno ou a burla da norma cogente. Consoante Regis Fichtner Pereira:

fáticas, e, sobretudo, aos interesses da ordem jurídica. Aliás, o Código Civil não se opõe a essa solução, conquanto deixe implícita sua preferência pela prevenção do dano”.

¹⁰⁵ SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*, p. 168: “O desfazimento do ato, consiste, na verdade, em uma das formas de reparar o prejuízo causado àquele ou àqueles que tiveram frustradas as suas legítimas expectativas. O direito contemporâneo, na sua tendência de privilegia a execução específica e a real satisfação dos interesses em conflito, aceita e estimula o retorno mais pleno possível ao *status quo ante*”.

Aquele que frauda, aparentemente não fere disposição de lei, pois não há, em verdade, caracterização de ato contrário ao seu conteúdo literal. O fraudador nada mais faz do que praticar ato diverso daquele tipificado no preceito da norma imperativa, mas tendente a alcançar o mesmo resultado – proibido – que se alcançaria com a prática do ato expressamente vedado¹⁰⁶.

Portanto, a fraude à lei não é aquilo que parece. É como a saúva que, escondida no milharal crescido e oscilante ao vento, acabou destruindo toda a plantação, levando o célebre personagem de Lima Barreto, Policarpo Quaresma, às beiras da loucura. E como já dizia o major Quaresma: “*ou o Brasil acaba com a saúva ou a saúva acaba com o Brasil*”.

A fraude à lei pode ocorrer de duas formas: no sentido penal, há um proveito doloso dirigido contra a vítima e provocado pela infração da norma; no sentido civil, há um desvio da incidência de uma norma proibitiva, preceptiva (que estipula como o ato deve ser executado) ou imperativa (cuja aplicação independe da vontade das partes), utilizando-se de uma norma permissiva alternativa.

Assim como as críticas iniciais ao abuso de direito, especialmente as de Planiol, que via o abuso como um não direito, também surgiram contestações à fraude à lei, com a negação da diferença entre os atos praticados em fraude ou contra a lei. Para os críticos, a violação, seja ela direta ou indireta, é prática contrária à lei, não havendo sentido fazer esse tipo de distinção de modos de fraude.

Ainda que seja tênue a linha de separação entre atos praticados em fraude ou contra a lei, a diferença está no fato de que, na violação indireta da fraude, a conduta é praticada não em desconformidade com o texto da norma, mas contra o seu espírito, quando extrapola a sua finalidade ou ignora outros princípios cogentes.

A aproximação e autonomia dos atos praticados em fraude e contra a lei torna ainda mais relevante a contextualização dos atos praticados, o estudo do caso concreto, o exame dos antecedentes, dos motivos e das finalidades da conduta e a análise das circunstâncias, a partir de uma interpretação finalística e global da norma imperativa incidente.

¹⁰⁶ PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 26.

Outrossim, a prova da infração indireta, oblíqua e obscura à lei depende de presunções e indícios, somente percebidos através da devida contextualização das condutas. Logo, a prova por indícios e presunções depende da análise conjectural da causa do negócio. Ressalte-se que os indícios e presunções devem ser graves, precisos e concordantes. Graves porque devem revestir grau de probabilidade capaz de provocar no aplicador a certeza da violação indireta da lei. Precisos porque devem ser inequívocos, de sorte a não ensejarem dúvidas e nem interpretações incertas. Concordantes porque devem permitir o encadeamento lógico das práticas de modo que, combinadas, se chegue à certeza daquilo que se quer qualificar juridicamente¹⁰⁷.

Exemplo de fraude à lei, no Direito Romano, é o caso do marido que, não podendo doar à mulher, resolve se divorciar, fazer-lhe uma doação como a que se faz a uma estranha para depois voltar-se a casar-se com ela¹⁰⁸. Ora, analisando-se as situações de forma isolada, conclui-se tranquilamente que o divórcio, a doação e o novo casamento são lícitos e válidos. Se devidamente contextualizados, entretanto, pode-se chegar à conclusão de que foram praticados para driblar a proibição de doação entre cônjuges. Por isso, é imprescindível a contextualização dos atos praticados. O divórcio pode ter sido sincero e o novo casamento poder ter sido resultado da reconciliação do casal. Nesse contexto, a doação não seria irregular. Mas também é possível que o divórcio e a repetição do casamento tivessem a finalidade exclusiva de fraudar a lei que proibia a doação entre cônjuges. Somente o estudo detalhado dos fatos permite que se dê a qualificação jurídica que cada situação merece.

Um caso examinado por Francisco Campos se referia à sociedade constituída unicamente com fins de realizar fornecimentos à Administração Pública, que teve contra si uma declaração de idoneidade para impedi-la de participar de licitações e contratos administrativos. Os mesmos sócios constituíram uma nova sociedade com o mesmo objeto, para contornar a proibição resultante da declaração de idoneidade. Assim, por meio de uma norma permissiva (constituição de novas sociedades), os agentes tentaram

¹⁰⁷ PRATES, Homéro. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p. 285.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 312.

efetivar por via oblíqua e dissimulada aquilo que não podiam realizar diretamente, por força de uma norma proibitiva (realizar contratos com a Administração Pública após a declaração de idoneidade)¹⁰⁹.

Por mais que a fraude à lei consista numa tentativa de encobrir o desvio e a burla da norma imperativa, a patologia não se confunde com a simulação. A simulação é a tentativa de esconder o vício em algum elemento de existência do negócio. Colocada às claras, a situação guarda uma violação direta da lei. Na fraude, a situação em si não representa infração à norma aplicável, mas há algum tipo de subterfúgio utilizado para escapar a sua incidência. No campo da existência, as condutas são perfeitas, porque são atos reais, sérios e cujos efeitos típicos são desejados pelas partes. Não obstante, conseguem, por meio indireto, chegar a um resultado indesejado pela norma imperativa. Diferentemente da fraude à lei, em que ocorre efetiva modificação na situação jurídica das partes, a simulação é artifício utilizado para dar a ilusão de uma alteração que, de fato, não existiu.

A diferença entre fraude à lei e simulação foi posta de forma direta e precisa por Pontes de Miranda: *“Na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na fraude à lei, quer-se, sinceramente, o que aparece, porque o resultado é aquele que a lei fraudada tenta impedir, ou porque se afasta o resultado que a lei fraudada determina que se produza”*¹¹⁰.

Pelo fato de ser um exercício atípico, ilegítimo e que excede os contornos da norma, a fraude à lei até pode ser considerada espécie de abuso de direito. A especificidade reside na existência conjunta de uma norma permissiva utilizada para contornar uma norma imperativa. No abuso, o excesso ocorre quando o infrator age contra finalidade da norma que lhe atribui poder, ou seja, só a norma permissiva é considerada e atingida. Na fraude, é imprescindível que se considere o exercício da permissão legal conferida diante de norma imperativa indiretamente violada. Como a finalidade da proibição é preservar a imperatividade da norma, função que o ordenamento

¹⁰⁹ PRATES, Homéro. *Atos simulados e atos em fraude da lei*, p. 328-329.

¹¹⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. 1, p. 53.

reputa como sendo da maior relevância, a fraude é separada do abuso. Nessa perspectiva, o Direito Civil brasileiro, que prevê as patologias em dispositivos distintos, qualifica a fraude como causa de nulidade do negócio jurídico e o abuso como ato ilícito.

Quanto à sanção a ser aplicada nas mais diversas hipóteses de ocorrência da fraude à lei, a doutrina civilista também não estava pacificada. Como a fraude à lei não era expressamente prevista no Código Civil de 1916, reconhecida a patologia, tanto se aplicava a nulidade do negócio ou a manutenção do ato, com a incidência dos efeitos da norma fraudada.

Regis Fichtner Pereira, defensor do segundo ponto de vista (manutenção do ato com aplicação da lei imperativa contornada pelo agente) dá notícia de julgado da 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Na Apelação Cível nº 1908/86, discutia-se a indenização antes prevista pelo artigo 24, da Lei 6.729/79, garantida às concessionárias nos casos de rompimento do contrato. A indenização era calculada com base no faturamento dos dois últimos anos de contrato. Certa concedente diminuiu abruptamente a entrega de produto fabricado às concessionárias, mesmo diante de um mercado de vendas aquecido. Dois anos depois, tentou desfazer o contrato, mediante a indenização que calculou de acordo com o parâmetro legal. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro entendeu que a diminuição abrupta de abastecimento das concessionárias foi maneira indireta usada pela concedente para diminuir a indenização devida e determinou que o cálculo utilizasse como referência o faturamento à época anterior ao início da sua conduta fraudulenta.

No caso narrado, o autor defende que a decretação nulidade da conduta da concedente em nada favoreceria as concessionárias, que ficariam sem critério definido para a fixação de uma condenação justa. Somente a incidência da lei imperativa fraudada, atendendo ao seu espírito e finalidade, poderia solucionar de maneira mais efetiva o prejuízo das prejudicadas¹¹¹.

¹¹¹ Nesse sentido, PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*, p. 129-130: “Sem razão, portanto, aqueles que entendem deva a sanção da fraude à lei ser sempre a nulidade do negócio praticado, sob o fundamento de que a violação indireta da lei se deve aplicar a sanção mais grave, em razão da intenção fraudulenta demonstrada pelos agentes. Em primeiro lugar, porque, como dito, não há fundamento no nosso sistema a embasar a possibilidade de aplicação de

No Código Civil atual, todavia, a discussão perdeu parte de seu sentido, com a previsão da fraude e de sua sanção, no artigo 166, VI, que qualifica como nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa.

Contra os críticos, José Carlos Moreira Alves, autor do Anteprojeto do Código Civil, já saía em defesa da sanção de nulidade para atos praticados com violação indireta da lei, mesmo para aqueles casos em que a norma não previa a mesma consequência para casos de sua violação direta:

Atacou-se o art. 169 do Anteprojeto, alegando-se que contém disposição esdrúxula, ao cominar nulidade ao ato *que objective fraudar lei imperativa, pois é de princípio que o ato contraveniente à lei de ordem pública, seja proibitiva, seja imperativa, é nulo ou correria para o agente outra sanção*. A crítica improcede, pois o dispositivo em causa não trata do negócio *contra legem*, mas, sim, do *in fraudem legis*. Ora, das três soluções doutrinárias para a disciplina dos negócios *in fraudem legis* foi acolhida pelo anteprojeto a dominante: o ato fraudulento é sempre nulo, ainda que a lei que se pretendeu fraudar comine outra sanção para a hipótese de ser infringida diretamente (v., a propósito, Alvino Lima, *A Fraude no Direito Civil*, São Paulo, 1965, p. 314). O acirramento da sanção – nulidade – se justifica pela gravidade de que se reveste a fraude, haja vista o aforismo: *fraus omnia corrumpit* (grifos no original)¹¹².

Ainda que as críticas ao artigo 166, VI, do Código Civil tenham fundamento e sejam coerentes, para o Direito Civil brasileiro, conforme positivado, diferentemente de outros ordenamentos, como o de Portugal e o de Espanha, os atos praticados em fraude à lei são nulos, não suscetíveis de confirmação ou convalidação, cujo vício pode ser arguido por qualquer parte interessada e cuja sanção deve ser o desfazimento do ato e de seus efeitos.

3.5. Aplicação das patologias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário.

pena mais grave em razão do comportamento elisivo. Em segundo lugar, porque tal posição parte de premissa não verdadeira, consistente em que na fraude à lei haveria a necessidade de possuir o agente a intenção de violá-la indiretamente. Em terceiro lugar, porque partem os defensores dessa teoria de outra premissa, consistente em que a sanção de nulidade seria sempre mais grave, o que por vezes não constitui verdade. É muito comum, principalmente em matéria tributária, se verem sanções pecuniárias muito mais graves do que a de simplesmente considerarem nulos os atos praticados violadores da lei”.

¹¹² MOREIRA ALVES, José Carlos. *A Parte Geral do Projeto de Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 85.

A transposição das figuras do abuso de direito e da fraude à lei do Direito Civil para o Direito Tributário se deu a partir da inclusão do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que determina:

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 verificarem 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.

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 ordinária¹¹³.

A margem de dúvida e de calorosa divergência surge do alcance dado ao termo “dissimular”, empregado no referido parágrafo único.

Doutrina majoritária, capitaneada por Alberto Xavier e Sacha Calmon Navarro Coêlho, interpreta a dissimulação como simulação relativa, nos termos em que prevista no Direito Civil, como divergência na declaração de vontade das partes, ao utilizar um negócio alternativo para encobrir um negócio efetivamente desejado.

Já doutrina minoritária, mas com defensores do porte de Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, dão ao termo “dissimular” uma extensão e profundidade bem maiores. Ensinam tais autores que o “dissimular” do parágrafo único abrange qualquer situação que visa ocultar, encobrir, afetar com artifício e esconder a ocorrência do fato gerador do tributo ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A divergência gerou a ferrenha disputa entre a doutrina que enxerga o parágrafo único, do artigo 116, do CTN como norma geral antielisiva e a doutrina que se empenha em expurgar tal tipo de norma do Direito Tributário brasileiro, tal como um exorcista tenta expulsar um demônio de um fiel possuído.

¹¹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: *Vade Mecum*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 737.

Os que defendem a equivalência do “dissimular” previsto no CTN com a simulação definida como vício de vontade nas relações civis o fazem amparados pela legalidade estrita e tipicidade fechada que caracterizam o Direito Tributário. Pelos princípios, a lei define todos os elementos da obrigação tributária e até mesmo os critérios de decisão do administrador. A interpretação da norma tributária consiste em mera subsunção do fato à norma, independente de qualquer valoração pessoal. Assim, se a conduta do agente não se enquadra em fato típico previsto na lei tributária, a norma não pode ser interpretada extensivamente de modo a incidir sobre situações diversas.

A legalidade e a tipicidade fechada seriam garantias ao pleno direito de liberdade, na medida em que, em tese, é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, bem como determinariam a efetivação do direito de propriedade, uma vez que inibe a agressão por parte do Estado caracterizada por uma atuação fora dos limites da lei estrita.

A doutrina contrária à norma geral antielisiva entende que o contribuinte pode planejar a sua atuação de modo a pagar menos tributo. Portanto, aplicar uma norma de incidência a um ato diferente, mas com efeitos equivalentes àqueles que fatalmente seriam tributados ou seriam tributados a maior, equivaleria a uma criação tributo por analogia. Ou seja, a norma geral antielisiva acaba por aplicar a regra de um fato tributável a um fato não regulado que guarda relação de semelhança com aquele sobre o qual recai a cobrança.

Nas palavras de Alberto Xavier:

As cláusulas gerais antielisivas são normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos *extratípicos* isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos, sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias¹¹⁴.

Noutro giro, Marco Aurélio Greco, em obra sobre planejamento fiscal, ao interpretar o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, oferece um raciocínio interessante. Segundo o autor, caso o termo “dissimular” se refira estritamente à simulação relativa definida pela lei civil, a inclusão do parágrafo único pela Lei Complementar 104, de 10 de

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 85.

janeiro de 2001, não representaria qualquer mudança na sistemática de tributação. Para casos de simulação com vistas a encobrir a ocorrência do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária, o artigo 149, VII, do CTN já previa como consequência o lançamento de ofício pela autoridade administrativa. Atribuir ao termo “dissimular” a definição de simulação relativa seria atestar que a norma nova nada teria de novidade.

Logo, a dissimulação deve ser interpretada de maneira bem mais extensiva, a fim de abranger toda a situação em que o agente encobre a prática de um ato ou negócio jurídico, com vistas a evitar a tributação ou a pagar menos tributo. Para verificar a ocorrência da dissimulação é necessário que a conduta praticada seja devidamente contextualizada, de modo a precisar seu motivo (como antecedente), os meios utilizados e os fins desejados pelo agente.

Essa contextualização implica na análise de cada operação da cadeia consistente no planejamento tributário. Para que a conduta praticada seja válida é essencial: 1) não haver ilegalidade ou ilicitude; 2) não haver uma patologia no negócio jurídico; 3) haver justificação por existência de um motivo (antecedente fático) e finalidade não predominantemente tributários; 4) haver congruência da manifestação da vontade e o perfil do negócio efetuado; 5) haver justificação por inserção no planejamento estratégico do respectivo empreendimento econômico no qual o agente está inserido.

A análise profunda de cada conduta praticada na cadeia de planejamento fiscal faz com que a contextualização forneça a verdadeira qualificação jurídica dos atos e negócios praticados. A contextualização do fato não significa uma aplicação analógica, para fazer incidir a norma tributária num caso atípico que mantenha algum grau de semelhança com um caso tributário. A contextualização significa uma precisão do fato praticado a partir do que o agente fez e não do que o agente quis.

Essa amplitude dada ao termo “dissimular” do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, teria como suportes constitucionais os princípios da solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva. Solidariedade no sentido de repartição do dever de participar do custeio das atividades estatais. Igualdade no sentido de distribuição

proporcional do dever, medida pela existência de capacidade contributiva, que vincula o legislador e o aplicador da lei e que tem eficácia positiva, sendo inconstitucionais as normas que não lhe dão integral efetividade ou que tentem neutralizar os efeitos desse critério de mensuração.

Marco Aurélio Greco insiste que o destaque dado aos princípios da solidariedade social, igualdade e capacidade contributiva é próprio do Estado Democrático de Direito. Sendo de Direito, o Estado é obrigado a defender a liberdade, a legalidade e a segurança jurídica. Sendo Democrático, o Estado também deve atuar sob a luz dos valores básicos da igualdade, solidariedade social e justiça.

Na Constituição de 1988, a capacidade contributiva, retirada do texto constitucional pela Emenda nº 18/65, ressurge do ocaso e passa a ser tomada como princípio geral do sistema tributário, com vistas a modificar o perfil da tributação, antes sendo de confronto entre Fisco e contribuinte e que passa a ser visto como meio de efetivação da solidariedade social no custeio do Estado. A capacidade contributiva, junto com os outros princípios constitucionais, deixa de ter somente a função de limitar o exercício de poder pelo Estado e assume também a função de assegurar direitos individuais e coletivos.

Como princípio informador da tributação, a capacidade contributiva teria conformação positiva, pois sua aplicação se daria antes mesmo da aplicação da igualdade tributária, inserida no rol de limitações constitucionais ao poder de tributar que têm uma eficácia negativa por delimitarem e restringirem o que pode ser passível de incidência da norma tributária. A capacidade contributiva, assim, indica aquilo que pode ser feito, ao passo que as limitações constitucionais ao poder de tributar determinam aquilo que o Estado está proibido de fazer em matéria de tributação.

Muito mais do que vincular o legislador, o princípio da capacidade contributiva também deveria orientar a atuação do aplicador, por servir de critério de interpretação da lei tributária. A interpretação da lei tributária deixa de ser a mera subsunção do fato à norma para se tornar a apuração, o refinamento e a decantação da capacidade contributiva por detrás de cada operação efetuada.

Essa eficácia positiva dada à capacidade contributiva é importante para que a concretização da isonomia tributária não se restrinja a exigir o tributo daquele que não pode pagar, mas também imponha o dever àquele que manifesta condições de cumpri-lo. Com isso, atende-se a isonomia, a concorrência e a eficiência no cumprimento dos valores constitucionais. O filtro da capacidade contributiva pode reter, portanto, as normas que não lhes dêem a eficácia devida ou que neutralizem de alguma forma os seus efeitos, cujo resultado seria nada menos que a inconstitucionalidade de tais dispositivos.

Nesse diapasão, a contextualização dos atos e negócios jurídicos praticados é importante para afastar condutas que tenham uma forma de legalidade ou licitude, mas que carreguem um conteúdo que os tornem ilegítimos por serem praticados com abuso de direito ou com fraude à lei. De acordo com o professor paulista:

O abuso e a fraude à lei são figuras instrumentais para controlar condutas que normalmente escapariam de um crivo mais rigoroso se olhássemos apenas sob a ótica da legalidade pura. O ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização da esperteza. O ordenamento jurídico lida com a sociedade e sabe-se que dentro dela existem pessoas com diferentes padrões de conduta e mesmo que não se chegue a ponto de agredir a lei – confrontá-la diretamente – há uma gama de condutas que margeiam a lei, e em função destas condutas o próprio ordenamento cria mecanismos de proteção contra tais ‘espertezas’¹¹⁵.

O abuso de direito em matéria tributária ocorre quando o contribuinte age de maneira contraditória ou quando usa atos ou negócios jurídicos de forma artificiosa, atípica, inusual ou anormal, com vistas a obter uma vantagem fiscal. Assim como a posição majoritária da doutrina civil atual reconhece, não se exige a intenção de causar dano ao Fisco, ou seja, o abuso de direito perdeu o caráter estritamente emulativo. O abuso no Direito Tributário, então, ocorre com a distorção dos perfis objetivos dos institutos utilizados pelas leis civis e empresariais, com a finalidade de afastar ou de diminuir a tributação, de tumultuar a fiscalização ou de se esquivar do pagamento dos débitos fiscais.

Já a fraude à lei é o desvio de incidência de uma norma imperativa utilizando-se de uma segunda norma alternativa com aquelas mesmas finalidades do abuso. Tendo

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, p. 222.

em vista que para os casos em que o CTN já prevê sanções em razão de fraude à lei o faz se apropriando da concepção penal¹¹⁶, a desconsideração pelo Fisco de atos dissimulados, nos termos do seu artigo 116, parágrafo único, é possível se a fraude é considerada na sua definição civil.

Exemplo do abuso do direito para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária é o caso de uma pessoa jurídica lucrativa, que em determinado exercício, antes de terminar o período base, mediante uma operação lícita, foi incorporada por pessoa jurídica que possuía prejuízo fiscal e, com isto, a incorporadora compensou seus prejuízos com o resultado positivo que a incorporada (lucrativa) iria apresentar. No segundo ano, a sociedade continua lucrativa e é incorporada por uma terceira empresa que tinha prejuízo. A situação se repete por vários anos até que a lei tributária é modificada e passa a proibir a compensação de prejuízos se forem alterados o controle e objeto social. Com a nova lei restritiva, essa pessoa jurídica jamais volta a ser incorporada¹¹⁷.

Ora, não há lei, civil ou fiscal, que proíba sucessivas incorporações, seja entre empresas lucrativas ou deficitárias. Assim, à primeira vista, o fim de uma série de incorporações de sociedades coincidir exatamente com o fim da permissão de se compensarem os prejuízos entre incorporadora e incorporada nada tem de ilícito ou de ilegal.

Todavia, como diz o velho ditado, “o diabo mora nos detalhes”. Se a prática, não obstante a sua licitude, não apresentar nenhum motivo extrafiscal ou não representar nenhuma saída estratégica de impacto positivo no empreendimento econômico ao qual está inserida, pode ser caracterizada como artificiosa e abusiva.

¹¹⁶ Em seu sentido penal de proveito do agente em detrimento da arrecadação tributária, o artigo 149, VII, do CTN prevê o lançamento de ofício, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. No mesmo sentido, o artigo 150, § 4º, do CTN deixa de considerar homologado o lançamento e extinto definitivamente o crédito, num prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Ainda, o artigo 154, parágrafo único, retira o proveito da moratória aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele. Por fim, deixando ainda mais claro que a fraude já prevista expressamente pelo CTN é descrita em seu sentido penal, o artigo 180, I afasta a aplicação de anistia para os casos de crimes ou contravenções praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, p. 221.

A Corte de Cassação Civil Italiana considerou fraude à lei tributária o caso de idoso que doou a seus descendentes certa quantidade de bônus do Tesouro e dois dias depois permutou bens imóveis com os mesmos bônus doados. No julgado, a Corte concluiu que o sujeito passivo, para burlar a lei de incidência tributária sobre a doação de bens imóveis, utilizou a norma alternativa permissiva de doação de bônus do Tesouro, com menor incidência de tributo¹¹⁸.

No Direito Tributário, defende Marco Aurélio Greco que a consequência tanto para os atos praticados com abuso de direito ou com fraude à lei, com vistas a dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, seria a inoponibilidade ao Fisco. Assim, pode o Fisco neutralizar o excesso e negar-se a reconhecer ou tutelar tão somente a parte abusiva da conduta ou aplicar a norma fraudulentamente contornada ou indiretamente violada.

Esse poder dado ao Fisco diante das figuras do abuso de direito e fraude à lei em matéria tributária mereceu severas críticas de Alberto Xavier, que chamou de “audaciosa” a teoria de eficácia positiva da capacidade contributiva proposta por Marco Aurélio Greco. Para Alberto Xavier, a capacidade contributiva não pode permitir e nem justificar que espaços deixados sem tributação sejam preenchidos por força de interpretação da norma dada pela Administração Tributária. A capacidade contributiva cederia, nesses casos, diante da legalidade e da tipicidade.

A legalidade é absoluta no Direito Tributário, porquanto a lei deve definir até mesmo os critérios de decisão do administrador. Para a corrente, a interpretação da lei tributária consistiria em mera subsunção do fato na norma, independente de qualquer valoração pessoal. São proibidas as normas de reenvio, o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais e, sobretudo, a interpretação analógica.

A legalidade fiscal, ainda para essa corrente, é garantia de liberdade e livre concorrência em face do Estado, no exercício de suas funções legislativa, executiva e judiciária, de modo a proibir agressão por parte do Poder Público caracterizada por uma

¹¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 16, Parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 68, mai. 2001, p.117-118.

atuação fora dos limites da lei estrita. A legalidade tributária teria, assim, caráter proibitivo para Estado e permissivo para contribuinte: “*O princípio da legalidade de tributação tem, assim, uma função proibitiva enquanto garantia e uma função permissiva enquanto fonte de liberdade* (grifos no original)¹¹⁹”.

O autor e os adeptos de seu ponto de vista afastam terminantemente o uso das patologias do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário, por considerarem que, no Direito Privado onde as teorias nasceram e têm guarida, a interpretação tem a função de descobrir, a partir dos elementos típicos, qual é o negócio e qual a norma civil incidente. No Direito Tributário, a situação seria outra, uma vez que a subsunção da norma está limitada à verificação de estar ou não a conduta abrangida pela norma de incidência. A interpretação finalística desvirtuaria a técnica tributária de subsunção do fato à norma e esparcaria a tipicidade estrita e a proibição da analogia.

A qualificação jurídica dos negócios praticados pelo Direito Privado pode ser resultado de uma interpretação extensiva e analógica. No Direito Público, pela legalidade e tipicidade, a analogia, que não é um fenômeno interpretativo e sim criativo, é inadmissível, pois a criação de dever tributário somente decorre de lei. No Direito Tributário, não existem lacunas, mas espaços livres de tributação. O espaço de lacunas é espaço de plena liberdade.

Na mesma linha de afastar a adaptação das patologias incorporadas no Direito Civil para o Direito Tributário se manifesta Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O **tipo** afasta a **integração**, ou seja, aplicar a um ato ou negócio extra-típico, o regime tributário de um negócio típico, porque só no campo dos negócios jurídicos podem ocorrer os chamados abusos das formas do Direito Privado com intuito simulatório (grifos no original)¹²⁰.

A nosso ver, as críticas feitas à qualificação jurídica dada pela Administração Tributária, a partir de práticas que consideram evasidas de patologias como o abuso de

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 34.

¹²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A impossibilidade de existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, p. 269.

direito e fraude à lei, parte de um pressuposto questionável que seria a falta de limites a direitos como liberdade e propriedade. É isso que defende Alberto Xavier:

Em primeiro lugar deve observar-se que a teoria dos ‘limites imanentes’ (que parece estar subjacente à nebulosa formulação de TIPKE) e segundo a qual os direitos e garantias individuais nasceriam já limitados originariamente por limites constituídos pelos direitos dos outros, por limites imanentes de ordem social ou ética, não encontra qualquer apoio palpável da Constituição brasileira¹²¹.

A existência de direitos absolutos há muito tempo já vem sendo impugnada, afastada e rejeitada pelo Direito, seja na esfera pública e até na esfera privada, onde por séculos era predominante o dogma da autonomia da vontade. Os direitos, até mesmos aqueles que são universais e sobre os quais está fundado todo o Estado de Direito, como a liberdade, não podem ser invocados de modo isolado, já que estão inseridos num conjunto de outros princípios e valores constitucionais. O livre exercício dos direitos está intrincado à obediência de deveres correspondentes, como elos de uma corrente. Se um elo exerce maior força e pressão sobre outro, a corrente fatalmente está fadada a se romper.

O apego aos direitos absolutos parece remontar à época do Direito Romano. E mesmo em Roma a regra de direitos absolutos admitia exceção, que era a coibição de práticas com a finalidade exclusiva de prejudicar outrem, ou seja, a proibição dos atos emulativos. Em sua classificação de direitos subjetivos, Caio Mário da Silva Pereira até faz referência a direitos absolutos, mas como sendo aqueles oponíveis *erga omnes*, como o direito de propriedade e os direitos inerentes ao estado do indivíduo. Mas o caráter absoluto dos direitos passa ao largo da ideia do seu uso sem limitações, mesmo entre os tratadistas civilistas, arautos da liberdade individual e da livre iniciativa e implacáveis defensores da autonomia negocial. Nesses termos, ensina Caio Mário:

A natureza absoluta dos direitos não significa uma faculdade de fruição desprendida de qualquer delimitação, instituindo uma concepção de soberania no titular. Mesmo os

¹²¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 285.

direitos absolutos, por excelência, oponíveis a todos, têm a sua condição de exercício contida nos limites que o ordenamento estabelece¹²².

A defesa da relatividade dos direitos, como a liberdade, a livre iniciativa, a livre concorrência e a propriedade, não implica, de forma alguma, em tentativa de mitigá-los ou diminuí-los ante aos interesses e poderes do Estado. Entretanto, devem ser ponderados com outros princípios consagrados pela ordem constitucional, de modo que se extraia de todos os valores a maior eficácia concretizável.

Também é controversa a afirmação de que, no Direito, mesmo na esfera pública, tudo o que não é proibido seja permitido. Em sua “Teoria Geral das Normas”, Hans Kelsen define a permissão e descreve o seu espaço dentro da lógica normativa. Para Kelsen, a permissão pode assumir um caráter positivo e um caráter negativo. A permissão positiva é aquela que surge com a norma que derroga uma proibição. A permissão negativa ocorre quando nenhuma norma se ocupa daquela conduta e a ação não é nem proibida e nem imposta¹²³.

Considerando que o Direito Tributário é formado, em sua maioria, por normas impositivas e não proibitivas, a permissão positiva, como derrogação de norma proibitiva não tem muito significado. Já a permissão negativa ajuda a compreender que aquilo que é permitido nem sempre implica naquilo que é autorizado, mas somente indica que aquela prática não foi objeto de norma jurídica específica, ou seja, indica que o ato não mereceu a atenção do Direito. A falta de regulamentação pode ser intencional, mas também pode decorrer da absoluta impossibilidade fática de se prever e se orientar juridicamente todas as situações. O ordenamento jurídico é falho como as pessoas que o elaboram.

Portanto, entre o permitido e o proibido podem existir práticas oblíquas, estranhas e ardilosas que, não obstante a falta de previsão no ordenamento, exigem que o Direito adote formas de correção, sob pena de serem mantidas situações injustas. Foi nesse espaço que se desenvolveram as teorias do abuso de direito e da fraude à lei.

¹²² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 1, p. 38.

¹²³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986, p. 123-124.

Ademais, o afastamento apriorístico de que o abuso de direito e a fraude à lei não servem ao Direito Tributário, porque contrários à legalidade e à tipicidade, desconsideram que nem toda norma tributária consiste na verificação ou não do fato gerador e incidência do tributo correspondente, com o cálculo da alíquota sobre a base impositiva. Para essas normas, valem certamente a tipicidade estrita, nos termos “ou ocorreu o fato e incide o tributo ou não ocorreu o fato e não existe obrigação tributária”.

Entretanto, também entre as normas tributárias há casos que não prescindem de qualificação jurídica minuciosa dos fatos e interpretação da norma em todos os seus elementos, gramatical, histórico e teleológico. E essa necessidade de contextualização do fato e escolha das possibilidades de aplicação dada pela norma é patente em todo o Direito Público, que por isso não deixa de servir imediatamente ao princípio da legalidade estrita. Mesmo no Direito Público, vão existir normas de regulação indireta e residual. Mesmo nos ramos jurídicos cujas normas devam dar preferência aos conceitos classificatórios, vão existir o poder discricionário do Estado e a função criadora do intérprete e do aplicador das leis.

Vale ressaltar, uma vez mais, que o certo grau de discricionariedade dado ao Fisco para interpretar a lei e qualificar os fatos ou para atuar com a função criadora de norma no caso concreto não deve e nem pode ser confundido com arbitrariedade. Se os deveres podem ter limites, os poderes devem ter muros concretos.

Ainda que se reconheça certa discricionariedade dada à Administração Tributária para desconsiderar atos que considere abusivos ou fraudulentos, há muito o poder discricionário vem sendo reconhecido como completamente distinto do poder arbitrário pela melhor doutrina administrativista.

Todavia, a variedade de modos de aplicação da norma não dá ao administrador ilimitados poderes de escolha na interpretação, uma vez que o próprio caso concreto e as suas especificidades devem destacar qual o sentido mais adequado para resolver a situação fática. Ademais, caberá ao Poder Judiciário, inclusive, exercer o controle dessa escolha na aplicação mais correta e satisfatória ao caso concreto, mesmo quando o administrador atua dentro dos limites legais.

A discricionariedade como os direitos, cumpre repetir, tem limites, começando pelas travas já vincadas pela lei e passando pelas especificidades do caso concreto, pela necessidade de fundamentação, pelo controle do administrado, pela possibilidade de apreciação do Poder Judiciário. Os limites da discricionariedade, atribuída ao Fisco para contextualizar e dar a sua qualificação jurídica para os casos concretos sob seu exame, afastam a preocupação de que o uso das teorias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Público estaria à mercê do arbítrio do aplicador.

A contextualização dos fatos pelo aplicador, para reconhecer as patologias do abuso do direito ou da fraude à lei e dar a qualificação jurídica exata aos atos praticados, depende de análise de provas, produzidas com contraditório e ampla defesa. Ademais, as decisões deverão ser motivadas, cabendo ao aplicador fundamentar pormenorizadamente as razões que o levaram a reconhecer que aquelas práticas específicas ocorreram num contexto abusivo ou de estratagema para esvaziar ou enfraquecer lei imperativa. Sem contraditório, ampla defesa ou motivação, qualquer decisão é inconstitucional por si só e não por utilizar as patologias do abuso de direito e da fraude à lei em relações públicas e tributárias.

Não se pretende aqui marcar posição definitiva ou conclusiva acerca de o parágrafo único, do artigo 116, do CTN consistir ou não em norma geral antielisiva ou de questionar se existe ou não limites ao planejamento tributário. O que se pretende é dar destaque ao pano de fundo sobre o qual as correntes favoráveis e contrárias às normas antielisivias desenvolvem as suas teses, que são as patologias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário. O presente trabalho, portanto, vai além no uso das teorias do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal, por admitir a possibilidade de desconsideração de práticas abusivas e fraudulentas para casos em que exista tentativa anômala de evitar ou de diminuir o tributo a ser pago, mas também de tumultuar a fiscalização ou se esquivar do pagamento dos créditos constituídos.

Reconhecer a aplicação do abuso do direito e da fraude à lei nas relações tributárias é caminho importante para garantir ao Fisco a preservação e a proteção das expectativas eventualmente provocadas por práticas dos contribuintes no cumprimento

das obrigações fiscais. É, destarte, instrumento de previsibilidade em favor da Fazenda Pública.

Ao Fisco não é dado invocar a segurança jurídica, cuja promoção é dever do Estado, que deve preservar a durabilidade e a permanência da ordem jurídica de modo que os particulares consigam antever os efeitos dos atos de poder e orientar a sua atuação de acordo com tais consequências. Entretanto, como parte da relação jurídica obrigacional, a Fazenda Pública também requer um mínimo de certeza, estabilidade, calculabilidade, fiabilidade, racionalidade, clareza e transparência dos atos dos contribuintes, sem a qual a atividade de fiscalização e cobrança dos créditos tributários se torna impraticável.

Se as teorias do abuso de direito e da fraude à lei não servem para desconsiderar atos de modo a provocar a incidência de norma que cria tributo, como quer a doutrina contrária às normas gerais antielisivas, as críticas não podem servir para afastar de todo a aplicação no Direito Tributário, vez que é possível imaginar uma infinidade de situações em que os particulares se esquivam do cumprimento do dever tributário, através de práticas abusivas, contraditórias ou fraudulentas.

Assim sendo, a aplicação das teorias do abuso de direito e de fraude à lei podem, como fizeram no Direito Civil, funcionar como importantes medidas corretivas de situações anômalas, podendo ter papel essencial, inclusive para a afirmação da previsibilidade no Direito Tributário.

3.6. A consequência da aplicação do abuso de direito ou fraude à lei praticada pelo contribuinte: inoponibilidade das condutas viciadas ao Fisco.

O abuso de direito nas relações privadas, por ser consagrado no Código Civil de 2002 como ato ilícito, acarreta como consequências mais evidentes ora a tutela preventiva, com meios para se evitar o perigo de dano, ora a tutela reparatória, com a

fixação de indenização para recompor o patrimônio daquele que sofreu o prejuízo. As consequências parecem de tal modo com aquelas previstas para os casos de responsabilidade civil, que alguns autores chegam a situar a teoria do abuso de direito como a sua terceira via¹²⁴. A primeira via seria a responsabilidade pelo ato doloso que causa dano; a segunda consistiria na responsabilidade por negligência e imprudência (culpa); a terceira via, excepcional, se basearia na necessidade de, por motivos de justiça, recorrer à responsabilidade por atos que extrapolem as funções e os valores nos quais os direitos estão inseridos, ainda quando praticados sem dolo ou culpa.

A fraude à lei, consagrada pelo Código Civil como causa de nulidade do negócio jurídico, serve como motivo para invalidar o ato praticado e desfazer os efeitos produzidos, retornando-se, no limite do possível, às condições anteriores à constituição do vínculo entre as partes.

No Direito Tributário, Marco Aurélio Greco defende que as condutas praticadas com abuso de direito ou com fraude à lei devem gerar como consequência principal a inoponibilidade do ato ao Fisco, que deve dar a qualificação jurídica do fato desconsiderando as patologias e vícios. Tal inoponibilidade permite ao Fisco que, para os casos de abuso de direito, ao invés de agir contra a ocorrência do dano ou de exigir indenização por eventuais prejuízos, neutralize o excesso e negue a tutela jurídica apenas à parte que verificar ser abusiva. Para os casos de fraude à lei, a inoponibilidade dá à Administração Tributária o poder de aplicar a lei imperativa contornada e não decretar a nulidade dos atos praticados pelo contribuinte, na situação concreta analisada.

A diferença nas consequências tributárias da aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei estariam perfeitamente de acordo com o artigo 109 do CTN, pelo qual os princípios gerais de direito privado são usados para a atribuição da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para precisar ou determinar peremptoriamente os seus efeitos.

Ao interpretar o artigo 109 do CTN leciona Werther Botelho Spagnol:

¹²⁴ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*, p. 167.

Para melhor compreender o problema e a frequência das situações que se pretende evitar, é de se lembrar que o Direito Tributário é um Direito de superposição, ou seja, é um ramo do Direito que se utiliza de institutos já erigidos e disciplinados em outros campos da ciência jurídica. O legislador tributário não regula arbitrariamente uma situação artificial como suporte fático para a incidência. Ao contrário, de modo geral, busca regular manifestações de capacidade econômica já disciplinadas em outro campo do Direito, o legislador tributário não tem a pretensão de criar uma nova sistemática jurídica que servisse apenas a ele. Na maioria das vezes, faz referência e adota institutos tal qual se encontram regulados no Direito Privado¹²⁵.

A doutrina tributarista dedica o artigo 109 do CTN exclusivamente ao legislador, pois o uso de institutos, conceitos e formas do Direito Civil com a escolha de efeitos diversos pelo aplicador representa interpretação econômica do fato gerador, proibida no Direito Tributário, porque macula a legalidade estrita e a tipicidade.

Ocorre que nem sempre a inoponibilidade de atos abusivos ou fraudulentos pelo Fisco vão ter como consequência imediata a ocorrência de fato gerador ou a cobrança de tributo devido pelo contribuinte. A inoponibilidade da conduta abusiva ou fraudulenta à Fazenda Pública pode servir para garantir a estabilidade e a previsibilidade de atos do contribuinte na relação jurídica obrigacional tributária e para penalizar eventuais comportamentos contraditórios.

Nesses casos, a apropriação das definições, conteúdos e alcances dos institutos nascidos e desenvolvidos no Direito Civil, com efeitos diversos dados pelo Direito Tributário, teria total razão de ser, pois, para os atos com abuso de direito e com fraude à lei praticados pelo contribuinte, nenhuma utilidade teria para o Fisco a pretensão de indenização ou o desfazimento das condutas praticadas.

Nessa perspectiva, assim como as expectativas dos contribuintes na relação tributária devem ser resguardadas através das limitações constitucionais do poder de tributar e da consagração e disseminação do princípio da confiança legítima, a Administração Tributária, como parte no vínculo obrigacional, ou seja, como agente de fiscalização e de cobrança, e não como agente produtor de normas, não deve ser surpreendida se funda a sua atuação de acordo com certo tipo de comportamento que espera do contribuinte.

¹²⁵ SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 179.

Não obstante à previsibilidade, que alcança as duas partes da relação tributária, deve ser efetivado também o princípio da transparência, aludido por Ricardo Lobo Torres como mecanismo de equilíbrio da liberdade, consentimento e legitimação do poder de tributar. A transparência implica numa certeza de direitos e obrigações na relação jurídica, que diminui os riscos fiscais e que serve à relação tributária, subordinando tanto o Fisco como o contribuinte:

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira de maior clareza e abertura, tanto na instituição de impostos, taxas, contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.¹²⁶

A contextualização do fato, de modo a verificar situações de abuso de direito ou de fraude à lei pode permitir a aplicação da norma tributária para casos que não se refiram exclusivamente a descortinar a ocorrência do fato gerador e imputar a cobrança do tributo específico.

A qualificação jurídica a partir de tal contextualização não implica numa interpretação econômica do Direito Tributário, por não modificar os conceitos de Direito Privado ou por não retirar dos negócios ou atos jurídicos praticados o seu “figurino original”, na expressão cunhada por Luciano Amaro¹²⁷. Não se trata de desprezar a forma de um negócio jurídico e considerar somente o seu conteúdo econômico. A contextualização jurídica dos fatos não deve considerar, por exemplo, um arrendamento mercantil como uma compra e venda, ou uma doação como um mútuo, para refletirem a mesma capacidade contributiva.

A desconsideração de práticas dos contribuintes pelo Fisco deve sim ocorrer quando as condutas forem comprovadamente contraditórias, ou que utilizam atos ou negócios jurídicos de modo anormal e atípico, ou, ainda, que subvertam a ordem jurídica driblando artificialmente a incidência de norma imperativa.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário*, p. 227.

¹²⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 223.

Mesmo Luciano Amaro, que marca posição amplamente favorável ao planejamento fiscal, parece absorver a diferença entre a interpretação econômica e vícios como o abuso de direito. No registro do autor:

Temas conexos com a chamada *interpretação econômica do direito tributário*, que, como acima registramos, Johnson Barbosa Nogueira identifica entre as ‘vertentes’ dessa postura exegética, são ligados ao questionamento do *abuso de forma* ou *abuso de direito* e da *simulação*, que traduziriam formas de *evasão* (ou *evasão ilícita*) de tributo, por oposição à *economia de tributo* (ou *evasão lícita* ou *elisão*). Trata-se de atitudes interpretativas menos radicais, comparadas com a consideração econômica na sua formulação mais rigorosa (segundo a qual o intérprete deveria sempre desprezar a instrumentação jurídica dos negócios e buscar seu conteúdo econômico, para, à vista deste, aplicar o tributo) (grifos no original)¹²⁸.

A desconsideração de práticas pela devida contextualização dos fatos também não dá ao Fisco o poder de fazer incidir normas tributárias a partir da extensão a situações atípicas ou de interpretação analógica, que é expressamente proibida pelo parágrafo primeiro, do artigo 108, do CTN, quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A contextualização do fato para que se atribua à qualificação jurídica mais adequada ao caso concreto não consiste em um “cheque em branco” passado ao Fisco, para que, abstratamente, descaracterize, desqualifique, decomponha atos praticados pelos contribuintes, no uso de sua livre iniciativa. A qualificação jurídica a ser dada pela Administração Tributária, de modo a invocar qualquer espécie de inoponibilidade de atuação dos particulares, deve depender do estudo dos motivos (antecedentes) das condutas, do conhecimento das práticas típicas do contexto e da motivação de quaisquer decisões, sobretudo as que excepcionalmente desconsiderarem algum fato do contribuinte.

3.7. Exemplos de aplicação das patologias do abuso de direito e fraude à lei em matéria fiscal no Direito brasileiro.

¹²⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 229.

Um caso em que a inoponibilidade à Fazenda Pública de operações anormais, atípicas ou que fogem ao padrão de mercado é aplicada sem maiores problemas, porquanto está amparada por previsão legal, é a distribuição disfarçada de lucros.

A distribuição disfarçada de lucros surge como instituto jurídico na Alemanha, ao final da primeira guerra mundial, através da jurisprudência do Tribunal de Finanças do Reich, ainda que inexistisse previsão legal para sancionar a conduta abusiva¹²⁹. Com o aparecimento recorrente nos julgados alemães, a distribuição disfarçada de lucros acabou por ser regulamentada na Lei de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, editada em 1934.

A legislação alemã considera distribuição disfarçada de lucros a vantagem patrimonial atribuída ao sócio que um administrador “escrupuloso” ou “normal” não daria a um terceiro em iguais condições. Ou seja, a distribuição disfarçada de lucro é aferida a partir de uma presunção, já que não prescinde de uma comparação com o “administrador médio” e com o terceiro não-sócio e dispensa o elemento subjetivo ou a intenção da sociedade em distribuir lucros por meio de benefícios. Como escreveu Luís Eduardo Schoueri, após citar vários julgados das cortes alemãs:

Em todos os casos acima, encontra-se o parâmetro de comparação com terceiros (ainda que não ostensiva), para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros. A pedra-de-toque, aqui, é a noção de que, se a sociedade estivesse contratando com terceiros, não permitiria mudanças constantes em situações anteriormente fixadas. Espera-se dos contratos entre a sociedade e seus sócios/administradores o mesmo comportamento que ela teria para com terceiros, exigindo destes o pagamento de suas prestações, ou ela mesmo cumprindo as suas nos estritos termos anteriormente fixados (ou do modo como sempre se fez). Qualquer mudança deve ser justificada, uma vez que modificações constantes podem revelar a prática de se ajustar a remuneração ao lucro apurado, de forma a diminuir este, disfarçadamente¹³⁰.

Em França, leis de 1872 e de 1914-1917, adotavam para fins fiscais o conceito de distribuição de lucros do Direito Privado, como determinados valores pagos aos sócios

¹²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 27.

subtraídos do lucro da sociedade¹³¹. A partir dessa definição legal genérica, as sociedades deixaram de efetuar distribuição aberta de lucros, mas passaram a adotar práticas suspeitas, como assumir encargos tributários dos sócios sobre os dividendos pagos ou colocar imóveis à disposição sem a exigência de alugueis.

A partir da definição legal de distribuição regular de lucros era possível vislumbrar situações que extrapolavam o conceito, de modo a classificar a conduta como irregular ou abusiva. Nesse sentido, a Administração Fiscal francesa passou a enquadrar a distribuição disfarçada de lucros como espécie de abuso de direito, até a proibição expressa pela inserção do artigo 109-I, no Código Geral dos Impostos.

No Brasil, o atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) prevê seis hipóteses de incidência de distribuição disfarçada de lucro, em seu artigo 464:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada alugueis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros¹³².

A distribuição disfarçada de lucros, no Brasil, também está fundada na presunção de que a sociedade agiu de maneira abusiva, nas práticas elencadas pelo artigo 464 do RIR/99, que depende da devida contextualização dos negócios realizados, para que seja qualificado se a conduta foi realizada no interesse da pessoa jurídica, em

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*, p. 31.

¹³² BRASIL. Decreto n. 3000, de 26 março de 1999. Disponível em

□ <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/rir/L2Parte2.htm> □ Acesso em: 13 dez. 2010.

condições estritamente comutativas ou de modo similar ao qual a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Verificado o abuso, o RIR/99 prevê como conseqüências a inoponibilidade da operação ao Fisco, que poderá: 1) adicionar ao lucro líquido da pessoa jurídica os valores que deixaram de ser recebidos nas alienações por preços inferiores aos cobrados no mercado; 2) desconsiderar os valores exorbitantes pagos como despesas, computando-se nas deduções tão somente os preços comumente praticados no mercado; 3) proibir a dedução de perdas de sinal, depósitos em garantia e importâncias pagas que forem presumidas como espécie de favorecimento¹³³.

Ocorre, todavia, que é impossível criar normas tributárias de modo a vislumbrar todos os casos em que algum direito seja exercido de maneira abusiva, as hipóteses de incidência do abuso e as conseqüências para as práticas atípicas e irregulares, como foi feito com a distribuição disfarçada de lucros. A infinitude de situações em que seja possível verificar algum tipo de exercício abusivo de direito abusivo pelo contribuinte deve permitir que a essência do instituto e a sua conseqüência primordial (inoponibilidade da conduta ao Fisco) sejam utilizados de forma a sancionar ações anormais e contraditórias dos particulares.

Na jurisprudência, alguns julgados podem servir de exemplos de casos em que o Poder Judiciário ratificou e legitimou a desconsideração pela Fazenda Pública de atos praticados pelo contribuinte, a partir da verificação (devidamente comprovada, ainda que seja pela reunião de fortes indícios e presunções) de condutas abusivas, contraditórias ou fraudulentas (devidamente motivada nos autos do processo administrativo, com respeito ao contraditório, direito de resposta e ampla defesa do particular).

¹³³ Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII): I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração; II - no caso do inciso II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão; III - no caso do inciso III do art. 464, a importância perdida não será dedutível; IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível; V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

Situação apreciada repetidas vezes pelo Supremo Tribunal Federal, na década de 60, referia-se ao artigo 59, da Lei 3.244/57, que restringia a importação de veículos¹³⁴. A restrição não se referia à importação de peças para a manutenção da frota. Como industriais e comerciantes de automóveis estavam importando as peças para montar os carros no Brasil, o STF pacificou jurisprudência considerando válido o óbice criado pelas autoridades ao desembaraço aduaneiro das mercadorias compradas do exterior, ao fundamento de que a prática nada mais era do que velhacaria praticada com intenção de burlar a lei restritiva de importação de carros, nos termos da seguinte Ementa:

EMENTA: 1. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS. CONSTITUI FRAUDE À LEI ESPECÍFICA IMPORTAR PEÇAS PARA SUBSEQUENTE MONTAGEM DO CARRO EM TERRITÓRIO BRASILEIRO. 2) EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO¹³⁵.

Outro exemplo de conduta reconhecida no sentido de fraudar à lei tinha como base legal o Decreto 24.239/47, que permitia às pessoas físicas deduzirem da base de cálculo de Imposto de Renda o prêmio pago em contrato de seguro de vida¹³⁶. A possibilidade de dedução de tal verba no cálculo de IR levou vários contribuintes a pagar menos tributo com a seguinte operação: 1) contratavam um seguro de vida cumulado com um empréstimo; 2) com o dinheiro recebido a título de mútuo pagavam o prêmio do seguro e deduziam tal valor na declaração de IR; 3) após declarados os rendimentos com a hipótese de dedução, cancelavam o seguro e pagavam o empréstimo com os valores que a própria seguradora lhes restituía em virtude do cancelamento do contrato.

Em voto vencido no RE 31.194, julgado em 11 de outubro de 1956, o Ministro Afrânio Antônio Costa, ao menos firmou na Corte posição divergente, no sentido de que os contribuintes se baseavam na letra da lei, mas agiam de má fé ao violar o espírito da norma e ao fraudá-la:

¹³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal*, p. 242.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 60287. Relator: Ministro Villas Boas. *Ementário de Jurisprudência*, v. 671-03, p. 1146 e 1151.

¹³⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 79, abr. 2002, p. 75-85.

Senhor Presidente, o Supremo Tribunal tem apreciado esses casos, de inclusão, de transação de seguro dotal para a diminuição da contribuição relativa ao imposto de renda, entendendo que, quando tais seguros manifestem uma fraude ao Fisco, devem ser glosados na verba correspondente, no pagamento do imposto. Entretanto, quando não se verifica que não houve intenção de lesar o Fisco, deve ser atendido o contribuinte e a razão, a meu ver, é simples: - a lei que institui o seguro dotal autorizava o levantamento de empréstimos sobre as contribuições já pagas, e eu próprio, há dez anos ou vinte, me vali dessa faculdade, porque tinha um seguro dotal e, depois de pagas algumas prestações, de acordo com as cláusulas da apólice, fui à Companhia e levantei um empréstimo em dinheiro, sobre o que já tinha contribuído, uma determinada porcentagem que, agora, não me recordo.

Evidentemente, isso seria facilmente verificável, como ato praticado de boa-fé, mas quando o indivíduo faz um seguro para se valer apenas das vantagens da apólice e, imediatamente, dois ou três meses depois, manda cancelá-la, trata-se de evidente fraude à lei e lesão ao Fisco, conseqüentemente¹³⁷.

Já no Relatório do RMS 3.419, o Ministro Orozimbo Nonato cita o voto do Ministro Cunha Melo, do Tribunal Federal de Recursos, que assim se manifestou:

Um ponto esquecido por quantos do lado dos três contribuintes e do lado fazendário se travaram de razões nestes autos, um ponto com que o próprio arguto juiz a quo não atinou, ao que me parece, foi o seguinte: - e, porque, o quid vital da dedução expressa no Decreto nº 23.239, de 1947, art. 2, parte geral e letra B.

O texto possui alto desígnio social. Objetiva, com a dedução, incentivar o seguro. Tem ele desideratum sagrado e só esse propósito justifica sua permanência e seu acatamento.

Leis que tais não podem ficar no saber dos gramáticos, tem sua compreensão, sua aplicação, sua adaptação, confiadas a processo mais apurado o mais sábio, o processo de indução social.

Sem ele, sem o ambiente que as lições de sociologia e de economia prodigalizadas, textos assim não respiram, não prosperam.

Um interesse coletivo, uma medida de solidariedade social, uma das fórmulas de acudir às múltiplas requestas do bem comum, não pode ser desvirtuada, sem consecutórios, pelos que ficam na craveira do ius attrictum, servindo, com isso, involuntariamente, à ganância, ao egoísmo cúbico de cidadãos – contribuintes desatentos aos princípios de solidariedade humana.

Disse o douto e insigne publicista Gilberto Ulhôa Canto, patrono dos impetrantes, ora recorridos, na petição inicial, fls. 18: (lê)

E o fim social da lei? Também está o juiz brasileiro proibido de perquiri-lo, de fazê-lo vingar? Se estivesse não seria juiz, seria um anacronismo dos mais tristes, uma falácia. Afortunadamente, a Constituição no art. 145, e o Código de Processo Civil no art. 118 testificam que não está o juiz brasileiro tolhido de proceder a semelhante e tão conspícua indagação.

Nestes autos, tais contribuintes do imposto de renda, três banqueiros, confessaram procedimento contrário aos elevados institutos da lei. Fizeram seguro de vida, ou seguro dotal, para fruir a dedução dos prêmios respectivos, para pagar menos imposto e logo a seguir receberam de volta, com pequeno abatimento, as somas pertinentes a tais seguros,

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 31194. Relator: Ministro Ari Franco. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 27 dez. 1956, p. 15918.

os impostos com que deixaram de atender às necessidades da máquina estatal, à penúria do País onde tanto lucram... Eis que os próprios asseveram a fls. 17: (lê)

Que valem esses contratos de seguro, se os próprios segurados alardeiam havê-los procurado como um meio de fuga à incidência, de burlar o Erário? Se a devolução, quase imediata dos prêmios mostra que foram eles verdadeiros engodos?

Na inteligência dos contratos se atende de preferência à intenção, desde que surjam, como aqui, elementos para determiná-la.

É a intenção que o direito dá virtude operante.

De ver-se, à propósito, o que ensinam e esclarecem Cunha Gonçalves e Louis Josserand.

Portou-se com atilamento e honestidade o serviço de fiscalização do Imposto de Renda, repulsando esses tristes expedientes com que os recorridos queriam lesar o Erário.

Pobre mandado de segurança! Já se está fazendo dele coloração protetora do descaminho, da sonegação de impostos.

Fala-se que a lei não é clara, tanto que já se pedia a modificação da mesma no Congresso...

É que neste País, quando a lei não se cumpre, e tantas estão aí sem observância precisa, exata – o remédio é pedir outra, que diga o mesmo por outras palavras, ou com mais veemência...

O Juiz, em casos da situação-tipo dos autos, tem que perscrutar o conteúdo econômico das relações jurídicas que lhe sejam submetidas a deslinde, desprezando todo o cerimonial, todo o formalismo.

O que se postula é algo nocivo às instituições, algo desvitalizante das virtudes nacionais.

O bem público não se coaduna com o vindicado neste processo.

Só a multa de 300% não se afigura certa, legal. Para expedientes, quais os de lançaram mão os recorridos, a lei brasileira comina multa de 30%.

No mais, em relação a tudo o mais, casso o writ concedido.

Na fundamentação de seu voto, por sua vez, o Ministro Orozimbo Nonato, confirma o julgamento do Tribunal Federal de Recursos, por seus próprios fundamentos, destacando a necessidade de se reconhecer e de se sancionar condutas praticadas mediante fraude à lei fiscal:

A possibilidade de fraude à lei fiscal é posta em dúvida por alguns DD., dado o estrito e inampliável da lei aludida.

Mas a lição mais aceita é da possibilidade de fraude à lei fiscal. E exatamente nesse campo é que as fraudes se expandem e se aguçam porque o contribuinte usa de todas as tramas, de todas as traças, de todo o engenho para subterfugar à imposição fiscal.

A fraude à lei se caracteriza pelo uso de meios lícitos em si para o logro de fins contrários aos da lei. É, na lição de Wallery, o ato praticado ao fito de subtrair, em determinados casos, a aplicação de normas a ele naturalmente aplicáveis. De um modo ou de outro, existe a fraude à lei em matéria fiscal e no caso o Egrégio Tribunal de Recursos concluiu pela sua ocorrência, pois que se trata de apólices de seguro, resgatada prematuramente.

Desta forma, tratando-se de seguro pago antecipadamente, a decisão do Tribunal Federal de Recursos não contrariou, a meu ver, a lei¹³⁸.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança n. 3419. Relator: Ministro Orozimbo Nonato. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 17 jun. 1957, p. 01467.

À corrente jurisprudencial que reconhecia a contratação de seguro de vida como o motivo (antecedente) exclusivo de retirar da parcela paga como prêmio a incidência de Imposto de Renda, ou seja, que enxergava em tal prática uma modalidade de violação indireta de norma imperativa e de fraude à lei se filiaram ainda eminentes juristas, tais como Aliomar Baleeiro (RMS 16.050) e Nelson Hungria (RE 35.194).

Outro exemplo que reafirma a possibilidade de fraude à lei em matéria fiscal apreciado pelos Tribunais cuida do caso de deslocamento da base tributária de uma pessoa jurídica para outra que se encontra em regime tributário mais vantajoso e que, dependendo das circunstâncias, pode configurar conduta viciada.

O Tribunal Federal de Recursos, na Apelação Cível nº 115.478-RS, julgada em 18/10/1987, examinou o caso de um industrial que, ao invés de lançar seus produtos diretamente no mercado, criou várias distribuidoras, vendeu sua produção por menor preço e reduziu a base de cálculo do IPI. O Tribunal decidiu pela necessidade de se aplicar a norma de incidência com a base de cálculo de toda a cadeia (considerando conjuntamente a sociedade original e as revendedoras), por valorar que na operação não houve revendas, mas mero deslocamento de lucratividade para as sociedades vinculadas. Consignou o Relator do processo, Ministro Américo Luz:

O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente¹³⁹.

Ainda que a criação de distribuidoras seja legal, lícita e tenha ocorrido sem nenhum vício de formalidade, a sua finalidade em reduzir a lucratividade para pagar menos IPI, com revendas a preços inferiores aos praticados no mercado, permitiu ao Tribunal desconsiderar as sociedades vinculadas e manter a tributação do industrial a partir da sua lucratividade total e não parcial.

A aplicação da teoria da fraude à lei em matéria fiscal e a consequência de inoponibilidade do ato viciado ao Fisco permite concluir que, no caso, não houve

¹³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, p. 404.

tributação da base imponível de uma cadeia de vendas entre o industrial e suas distribuidoras análoga à base imponível sobre a qual incidiria o IPI se o industrial tivesse despachado suas mercadorias sem o intermédio das distribuidoras. Houve sim a contextualização das condutas praticadas de modo a se inferir e a se qualificar juridicamente que não houve vendas, mas mera repartição de lucratividade entre o industrial e as suas distribuidoras.

Recentemente, a fraude serviu como causa para que condutas praticadas por contribuintes optantes do parcelamento previsto na Lei 11.941/2009 passassem a ser desconsideradas pelo Fisco, com a conseqüente exclusão do benefício fiscal daqueles que agiram de modo abusivo, fraudulento ou contraditório. A Fazenda Nacional passou a efetuar a exclusão ou o indeferimento do parcelamento em casos de verificação de operações fraudulentas, capazes de inviabilizar a cobrança do débito ou de criar o risco de esvaziamento patrimonial.

Em vários processos administrativos, ficaram evidenciadas práticas suspeitas como transferências imotivadas de sedes de sociedades, incorporações e posteriores abandonos de quadros societários ou cessão anormal de patrimônio, que serviram de fundamento para o indeferimento ou a rescisão do parcelamento previsto na Lei 11.941/2009. Tais condutas, se examinadas isoladamente, podem estar em perfeita sintonia com as leis civis e societárias. Contudo, se investigadas em conjunto e no contexto dos seus motivos, meios e finalidades, podem configurar as artimanhas que a proibição da fraude à lei cumpre corrigir.

Reconhecida a fraude e desconsideradas as práticas viciadas pelo Fisco Federal, diversos contribuintes impetraram ações judiciais reivindicando a reinclusão no parcelamento, alegando a ilegalidade do indeferimento ou o cancelamento do benefício, por hipóteses diversas daquelas previstas expressamente pela Lei 11.941/09 (inadimplemento ou descumprimento das normas de regulação específicas).

O argumento, todavia, vem encontrando resistência em diversos tribunais, conseguindo a Fazenda Nacional obter jurisprudência favorável ao seu ato administrativo

de exclusão do parcelamento como sanção ao comportamento contraditório ou às manobras realizadas pelos contribuintes com abuso de direito ou fraude à lei.

Em sede de decisão monocrática em agravo de instrumento nº 394616220104010000/DF, acolhida pela Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que negou provimento ao agravo regimental interposto pelo contribuinte, a Juíza Gilda Sigmarina Seixas reconheceu como fraudulentas as condutas praticadas pelo sujeito passivo e não suspendeu ou cassou o ato administrativo que indeferiu o requerimento de adesão ao parcelamento por esse motivo. Vale reproduzir aqui trechos da decisão, até porque cita os fundamentos de diversas sentenças proferidas em primeira instância, no mesmo sentido:

In casu, pretendem as impetrantes/agravantes a suspensão da eficácia do ato administrativo que cancelou o referido favor fiscal, até a prolação de sentença na demanda matriz (Mandado de Segurança nº 322046820104013400).

Não há como acolher a pretensão das recorrentes.

O referido cancelamento se deu com supedâneo nos arts. 154, parágrafo único e 155-A, parágrafo 2º do CPC, em face do reconhecimento judicial de fraude e dolo praticados pelas agravantes (fls. 316/323).

As decisões judiciais acostados por cópia às fls. 328/400 comprovam a prática de atos fraudulentos pelas agravantes, suficientes para ocasionar, por si só, sua exclusão do parcelamento.

Com efeito, às fls. 328/355, este Tribunal entendeu que houve prática de sonegação fiscal. À fl. 361, o eminente Juiz Federal da 19ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, Ricardo Gonçalves da Rocha Castro, ressaltou: “(...) *pelo procedimento ilegal, dos representantes legais de Santa Therezinha Atacadista de Alimentos Ltda., também executados, Sullivan Pedro Covre e Celso Felício Covre, indivíduos que, segundo se observa dos documentos juntados à petição da União de ff. 186 e seguintes, são useiros e vezeiros em abrir negócios, sonegar tributos, encerrar irregularmente atividades comerciais de uma empresa e abrir outras do mesmo ou de semelhante ramo em nome de familiares, deixando para trás, insatisfeitas, imensas dívidas tributárias. Hoje os débitos, inscritos em dívida ativa, superam R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), - ff. 238/259). A este respeito, cabe ressaltar que os executados Sullivan Pedro Covre, Celso Felício Covre e Célio José Covre, pelas ilegalidades que já consumaram, foram condenados em primeira e segunda instâncias por infringência aos arts. 171 (estelionato) e 288 (bando ou quadrilha) do Código Penal, 1º, incisos I e II da Lei n. 4.729/63 e incisos I, II e III do art. 1º da Lei n. 8.137/90 (sonegação fiscal), combinado com os arts. 29 (co-autoria), 69 (concurso material) e 71 (crime continuado) também do Estatuto Penal. Pelo exposto e transcrito, acolho o pedido de reconsideração formulado pela União Federal, direcionando a execução fiscal também contra DISBRASUL – Distribuidora Brasileira de Produtos para Supermercados Ltda., STO Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda. e COVRE Factoring Fomento Comercial Ltda”.*

Às fls. 376/377, o insigne Juiz Federal Alexandre Machado de Vasconcelos, da 18ª Vara/SJDF, consignou que: “(...) *Na espécie, a requerente indicou, expressamente, a existência de elementos fáticos autorizadores da reconsideração da personalidade jurídica das empresas em questão, evidenciando a prática de manobras com o intuito de frustrar os credores, como a ora requerente, que não consegue satisfazer seu crédito com*

*êxito porque diversas manobras foram realizadas no sentido de proteger o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas das execuções fiscais contra elas movidas, preservando-o no domínio familiar, restando claro, portanto, o escopo dos requeridos de evadir-se da cobrança do crédito exequendo por meio de atos ilícitos. São situações como a presente que justificam a desconsideração da personalidade jurídica, como forma de evitar os malefícios decorrentes do **abuso de direito** de se valer da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, disso fazendo meio de frustrar a responsabilidade obrigacional. (...) Há, pois, nos autos, elementos suficientes a comprovar o animus de fraude dos sócios das empresas requeridas, bastante a ensejar a desconsideração da sua personalidade jurídica, fazendo exsurgir a responsabilidade de seus sócios por débitos das referidas empresas.”*

Assim não há como suspender o ato administrativo que indeferiu o requerimento de adesão das impetrantes/agravantes ao parcelamento, porquanto este não aproveita a casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele (grifos no original)¹⁴⁰.

Já quanto à proibição do abuso de direito e do *venire contra factum proprium* em matéria fiscal, decisões recentes vêm afastando as alegações de prescrição propostas por contribuintes que declaram algum tipo de suspensão de exigibilidade do crédito para além do prazo prescricional de cinco anos, para depois se verificar a insubsistência da informação declarada.

Atualmente, a maioria dos créditos tributários é constituída por lançamento por homologação pelo qual a Administração Tributária ratifica as informações prestadas pelo contribuinte. De acordo com a jurisprudência pacificada na Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, a declaração do contribuinte é meio apto para a constituição do crédito, independente de ato posterior da Fazenda Pública.

A declaração como forma de constituição do crédito tributário é reflexo da atuação cooperativa do contribuinte para com o Fisco. Imperativo do princípio da praticabilidade, a constituição do crédito pelo contribuinte contribui para maior eficiência da administração tributária e para a distribuição solidária do dever de pagar tributo.

A constituição do crédito pelo contribuinte, tal como o lançamento efetuado pelo Fisco, nasce com a presunção de veracidade e de legitimidade, de modo que a inscrição em dívida ativa e a formação do título executivo, para o caso de não pagamento, ocorrem nos termos da declaração entregue.

¹⁴⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo de Instrumento n. 394616220104010000. Partes: Aero Factoring Ltda. e Fazenda Nacional. Relatora: Juíza Gilda Sigmarina Seixas (Conv.). *Diário da Justiça Federal da 1ª Região e-DJFI*. Brasília, 20 ago. 2010.

A declaração do contribuinte exige que sejam relacionados todos os elementos apurados no lançamento, tais como o fato gerador, a base imponible, o cálculo obtido com a incidência da alíquota devida e o sujeito passivo. A declaração permite, ainda, que o contribuinte relacione situações extrínsecas da dívida, tais como as causas de suspensão de exigibilidade e de extinção do crédito tributário, previstas nos artigos 151 e 156 do CTN.

Se a declaração do contribuinte nasce com a presunção de veracidade e de legitimidade típica do lançamento, as informações registradas acerca do crédito, tanto as intrínsecas como as extrínsecas, produzem efeitos jurídicos. Como não pode se defender a existência de confiança legítima do Fisco nas declarações do contribuinte, uma vez que a Administração Tributária pode realizar o lançamento suplementar de ofício, deve haver pelo menos a reserva de coerência e de previsibilidade, no sentido de que as informações prestadas possam ser tomadas como verdadeiras. Do contrário, a Fazenda Pública seria obrigada a verificar e a investigar todas as informações registradas, caindo por terra o princípio da praticabilidade e tirando todo o sentido de constituição de crédito a partir da declaração do contribuinte.

Adaptando as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, os efeitos jurídicos gerados pela declaração do particular (contribuinte) como atingem terceiro de boa-fé (Fisco), devem prevalecer até posterior invalidação, com efeitos *ex nunc*¹⁴¹.

Para garantia da previsibilidade da relação tributária, as informações prestadas pelo contribuinte no ato da declaração e da constituição do crédito se presumem como corretas e verdadeiras e é vedado ao particular o direito de protestar contra os próprios registros para alcançar algum tipo de benefício, como a declaração de prescrição, sob pena de restar configurado o ato abusivo por comportamento contraditório¹⁴².

¹⁴¹ No mesmo sentido, o Parecer/AGU GQ n. 118/98, com a seguinte Ementa: “*Ato administrativo anulado, após verificada a irregularidade da documentação apresentada. Direitos de terceiro e de boa-fé. Manutenção do ato, ainda quando eivados de vício, desde que presentes o interesse público e a comprovada boa-fé de terceiros interessados*”.

¹⁴² SIQUEIRA, James; CURTY Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspenso”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 48, p. 147-165, nov./dez. 2010.

A tese foi reconhecida e confirmada nos autos de nº 2009.61.00.019073-5, em tramitação na 1ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo/SP, onde o MM. Juiz Marco Aurélio de Mello Castrianni deixou de reconhecer a prescrição de créditos não cobrados no prazo de cinco anos, contados da sua constituição pela declaração, ao argumento de que a exigência da Administração Tributária só deixou de ser feita em virtude de o contribuinte informar, ao longo de vários anos, que o crédito fiscal estava com a sua exigibilidade suspensa por força de decisão judicial.

Na linha da sentença, a conduta do contribuinte em demonstrar o erro na declaração após o transcurso do interregno prescricional e requerer a extinção do crédito por prescrição seria abusiva, porquanto incoerente, restabelecendo o prazo da Fazenda Pública para cobrança, a partir da declaração correta do contribuinte. Vale transcrever o referido trecho, extraído da fundamentação da sentença:

A esse propósito, a Teoria dos Atos Próprios tem sido largamente utilizada em todos os segmentos do Direito, notadamente na seara tributária. Há decisões judiciais que não admitem a adoção de comportamentos contraditórios por parte da Administração Tributária. Seria um enorme contra-senso acolher a tese em desfavor do Fisco e rechaçá-la quando o agente da ação contraditória é o sujeito passivo, o que deixa entrever a correção desta teoria no caso em comento. Conclusivamente, a insurgência da impetrante contra a situação jurídica por ela mesma estabelecida representa, indiscutivelmente, um *venire contra factum proprium* não tolerado pela nova dinâmica que está a informar a relação jurídico-tributária, em que, pela praticabilidade, o Fisco é levado a se fiar nas informações declinadas pelo contribuinte, dada a sofisticação do sistema em relação ao aparelhamento material e humano de que dispõe.

Confira-se, a respeito, a possibilidade de ser aplicada a “Teoria dos Atos Próprios” (“*venire contra factum proprium*”), no âmbito da relação de direito público.

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA E DA INFRAÇÃO DENUNCIADA. PROIBIÇÃO DO *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*. 1. hipótese em que autora-recorrente pediu a declaração da inexistência de relação jurídica válida que possa obrigá-la ao pagamento da multa moratória, nos recolhimentos dos tributos federais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal e INSS que serão efetuados, com os acréscimos da correção monetária e juros moratórios, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração de não recolher na data de vencimento o tributo devido, conforme o benefício da denúncia espontânea. Defende que a Lei n. 9.430/96, art. 61, e a Lei n. 8.212/91, art. 35, teriam revogado o art. 138 do CTN ao fazerem menção à multa moratória para a hipótese de pagamentos em atraso de tributos e contribuições sociais. Não indica, contudo, os tributos objeto da denúncia espontânea. 2. Refuta-se a alegação de que o caso é de “tributo não declarado e não pago”, pois não há nos autos qualquer menção a nenhuma das espécies tributárias nem a fatos ou atos determinados, mas apenas a vontade de ver declaradas inconstitucionais as disposições da Lei n. 9.430/96 e da Lei n. 8.212/91, que instituem a multa moratória para os casos de pagamento em atraso de tributos e contribuições sociais.

Assim, em verdade, a autora-recorrente pretende é uma autorização judicial, extensível a qualquer espécie de lançamento tributário e a qualquer espécie tributária, para decotarem-se os valores referentes às multas moratórias de débitos tributários já vencidos, e que irão ser pagos. Porém, não havendo nenhuma indicação de fato, ou ato preciso, nem sobre qual espécie tributária se refere a pretensão, não há como se alegar que o caso enseja a aplicação do art. 138 do CTN. A parte recorrente não pode se beneficiar de sua própria torpeza. **Proibição do venire contra factum proprium.** 3. Diante das peculiares alegações da recorrente, é importante lembrar que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária” (art. 161 do CTN) e que “denúncia espontânea da infração” enseja, no mínimo, a indicação da infração. 4. Agravo Regimental não provido” (AgRg no Ag 996.102/RO, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009). Nesta linha de entendimento, percebe-se que a prova carreada aos autos é indubitosa no sentido de que a Impetrante permaneceu declarando os valores como se estivessem abarcados por causa suspensiva. Logo, resta evidenciado, ao menos neste caso, o motivo pelo qual a administração fazendária não realizou a inscrição dos créditos em dívida ativa da União.

Além disso, o art. 18 da Medida Provisória n. 2189-49 preconiza que:

“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração”.

Nesse influxo, analisando o conjunto fático probatório apresentado pelo próprio contribuinte percebe-se que “**na declaração de declarações**” (fls. 359), as DCTF’s retificadoras foram entregues no ano de 2007. Por corolário, não teria ocorrido o lustro prescricional mencionado. Por conta disso, ante a fundamentação expedida, aliada com as informações prestadas pela autoridade Impetrada, tenho que não subsiste razão ao Impetrante (grifos no original)¹⁴³.

Também é comum, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reconhecer como abuso de direito ou comportamento contraditório do contribuinte que confessa suas dívidas para aderir a algum tipo de benefício fiscal, na maioria das vezes a parcelamento, e pouco depois ajuíza ação anulatória de débito ou embargos à execução, questionando aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária¹⁴⁴.

¹⁴³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Ação Ordinária n. 200961000190735. Partes: Universo On Line S/A e Delegado da Receita Federal em São Paulo. Juiz Federal Marco Aurélio de Mello Castrianni. *Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região*. São Paulo, 08 jan. 2010.

¹⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA 284/STF. FUNDAMENTAÇÃO. MULTA. SÚMULA 211/STJ. INADIMPLEMENTO DA DÍVIDA. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISCUSSÃO SOBRE O FATO GERADOR E MONTANTE DO DÉBITO ORIGINÁRIO. INADMISSIBILIDADE. I - Incide o enunciado da súmula 284/STF, por analogia, quanto à alegação de vício na rejeição dos embargos declaratórios, pois não se indicou qual dispositivo de lei federal teria sido ofendido. II - Quanto aos temas veiculados pelos artigos 458, II, do CPC e 9º, I, do CTN, tem-se aplicável a súmula 211/STJ, pois referidas questões não foram debatidas pelo Tribunal a quo, mesmo após a oposição dos embargos declaratórios. III - O parcelamento do débito tributário envolve transação do contribuinte com o fisco e

3.8. Argumentos de defesa da adaptação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei ao Direito Tributário.

A diversidade de casos em que o sujeito passivo pode contrariar os princípios da previsibilidade, estabilidade e transparência da relação tributária, através de atos contraditórios ou praticados com abuso de direito ou com fraude à lei, torna imperiosa a necessidade de resgatar da doutrina de Marco Aurélio Greco e de Ricardo Lobo Torres a necessidade da devida contextualização das condutas praticadas, a fim de que se precisem os seus reais motivos, meios e finalidades.

As teorias do abuso de direito e de fraude à lei, como já foi dito, também não nasceram no Direito Civil sem maiores problemas e se desenvolveram a duras penas. Contra elas foram propostas críticas e lançados ataques dos mais importantes jurisconsultos civilistas. E vale destacar que as críticas até coincidem com aquelas que hoje são usadas para afastar a aplicação do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário: que há violação à liberdade do particular de utilizar-se das formas negociais não proibidas expressamente pela lei; que o exercício de um direito reconhecido pelo ordenamento nunca pode ser ilícito ou ilegítimo; que a qualificação jurídica dos fatos abre caminho para o arbítrio do aplicador das regras.

Ocorre que essas mesmas críticas já foram rebatidas ao longo da evolução dos institutos, a ponto de serem consagrados no Código Civil de 2002 e de serem aplicados pelos Tribunais para as mais diversas situações.

A liberdade deve ser exercida dentro das responsabilidades que dela decorrem, já que liberdade precisa estar acompanhada de responsabilidade, como duas faces de uma moeda. As garantias de livre e concorrência e livre iniciativa servem para assegurar que

licitamente impede a discussão judicial acerca do fato gerador ou do montante da dívida originária. IV - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. Recurso Especial n. 1065940. Relator: Ministro Francisco Falcão. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 06 out. 2008.

as pessoas e as empresas se destaquem pela competência e qualidade dos produtos e serviços, mas não porque se beneficiam arditosamente de brechas do ordenamento. Ademais, o princípio da liberdade nem sempre serve como justificativa para que algumas condutas sejam praticadas no espaço das lacunas legais, considerando a complexidade do sistema normativo e a finitude e precariedade das normas, incapazes de prever e de regulamentar todas as situações. Certas ações podem não entrar conflito com norma específica, mas podem se chocar com outros princípios e valores, de modo que não podem passar ao largo de medidas corretivas do Direito.

O argumento de o exercício de direito reconhecido afastar a ilicitude também já foi respondido entre os civilistas, quando se tornou clara a distinção de atos praticados sem direito e atos praticados com abuso do direito. A partir dessa distinção, é possível vislumbrar situações em que conduta é exercida nos limites da literalidade da regra específica, mas que extrapola o conjunto de valores, princípios e normas reunidos pelo ordenamento.

A legitimidade dos direitos depende da imersão de seu fator estático, fixado pela norma, e da emersão de seu fator dinâmico, que restringe ou expande de acordo com os mais diversos interesses, conforme já observava Pedro Baptista Martins:

Não é necessário insistir na demonstração de que o direito, que supõe um elemento estático, supõe igualmente um elemento dinâmico, como fenômeno mutável e evolutivo que é. Esse fator da evolução do direito é que contém o verdadeiro fundamento e a verdadeira chave do fenômeno e do conceito do abuso de direito.

Mesmo depois de cristalizado na norma legal, o direito não cessa de evoluir. Os seus contornos não são fixos, nem eternos, nem imutáveis. Ao contrário, transformam-se incessantemente, restringindo-se ou dilatando-se sob a pressão de fatores éticos, psicológicos ou físicos, técnicos ou econômicos.

Vem daí que uma faculdade contida num direito determinado pode entrar em conflito com as novas condições sociais, pela circunstância de tornar-se o direito reconhecido ao titular apto a novas realizações, a novas aplicações práticas imprevistas e imprevisíveis¹⁴⁵.

Não obstante, a ideia de que a verificação de abuso de direito ou de fraude à lei ficaria a cargo do arbítrio do aplicador das normas jurídicas só é razoável num contexto de um processo, judicial ou administrativo, sem o respeito ao contraditório e ampla

¹⁴⁵ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*, p. 139.

defesa, violando-se garantias inseridas no rol constitucional de direitos fundamentais. Decisão arbitrária é a resolução que só depende de uma vontade. Decisão discricionária é o espaço de interpretação dado à Administração para escolher a melhor solução para o caso, com a devida participação do particular na defesa de seus interesses.

Ao incorporar figuras como o abuso de direito, o *venire contra factum proprium* e a fraude à lei, o Direito Tributário não deve restringir a contextualização dos atos à investigação da ocorrência ou não do uso de atos abusivos, contraditórios ou fraudulentos para dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A proibição do abuso de direito, do *venire contra factum proprium* e da fraude à lei deve poder ser invocada sempre que o contribuinte atue de modo contraditório, abusivo ou fraudulento.

Nas decisões colacionadas, por exemplo, o abuso de direito, a proibição do *venire contra factum proprium* e a fraude à lei foram utilizados para além da mera exigência de tributo ou da determinação da real base imponible. Os vícios na relação tributária deram causa a consequências das mais diversas, tais como o indeferimento ou rescisão de parcelamento ou a fixação de termo inicial da contagem de prazo prescricional para depois de descoberta a contradição perpetrada pelo contribuinte.

Por isso, não se deve rechaçar de plano o uso das teorias do abuso de direito ou de fraude à lei no Direito Tributário. Ainda que a proibição das patologias não sirva para fazer incidir norma que institua tributo, pode servir como fonte de garantia de previsibilidade, estabilidade e transparência da relação jurídica obrigacional tributária.

CAPÍTULO 4 – CONCLUSÕES.

4.1. A segurança jurídica é o dever de todo Estado de Direito em garantir aos cidadãos a previsibilidade das consequências e efeitos a serem juridicamente imputados aos seus atos. Através da segurança jurídica, é possível que os cidadãos planejem as suas condutas antecipando a reação do Estado e conhecendo previamente todo o processo que culminará com a decisão e o ato das entidades estatais.

4.2. Não obstante a segurança jurídica ser elemento de existência do Estado de Direito, a necessidade da previsibilidade das consequências atribuídas pelo Poder Público às condutas praticadas pelos cidadãos remonta ao Direito Romano. Na jurística romana, a transformação das relações, que deixaram de ser fundadas exclusivamente nos imperativos éticos e que passaram a ser materializadas através da consciência jurídica, exigia a segurança jurídica e a previsibilidade no momento da elaboração da lei, bem como a certeza e a integração da norma e do fato no momento da aplicação.

4.3. A Constituição brasileira consagra a segurança como um de seus valores fundamentais, assim como faz com a vida, a liberdade, a igualdade e a propriedade. A proteção da segurança jurídica está expressa em vários de seus dispositivos, como na definição de legalidade, na preservação do direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito, na irretroatividade das leis mais gravosas, nas garantias do contraditório e da ampla defesa.

4.4. A dignidade da pessoa humana, como fundamento da República, deve ser promovida também através da segurança jurídica, que deve assegurar que direitos

fundamentais incorporados ao patrimônio dos cidadãos não sejam abolidos ou que sofram maiores supressões ou mitigações.

4.5. A segurança jurídica também mereceu grande destaque pela Constituição Federal em matéria fiscal pois, ao lançar as bases do Sistema Tributário brasileiro, foi criteriosamente garantista. A par dos princípios expressos que refletem a segurança jurídica e a previsibilidade, como a legalidade, a irretroatividade e a não-surpresa (anterioridade e espera nonagesimal), a Constituição Federal, que dá valor e sentido a todo o ordenamento jurídico, também está inspirada em princípios implícitos como a confiança legítima e a boa-fé.

4.6. Com suporte na segurança jurídica, a Constituição Federal garante a proteção de atos praticados no passado, através do princípio da irretroatividade da norma mais gravosa, mas também de expectativas lançadas para o futuro, através da afirmação da previsibilidade necessária a uma justiça prospectiva.

4.7. No Estado de Direito, a legalidade tributária deixou de ser uma autorização direta de uma reduzida classe de contribuintes para o custeio de atividades específicas, como na Idade Média, e passou a ser uma legitimação indireta de todos os ramos da sociedade representados por mandatários eleitos para financiar as despesas gerais da comunidade organizada.

4.8. As leis tributárias, por representarem uma restrição estatal aos direitos fundamentais como a propriedade ou a liberdade negocial, devem, como as leis penais, preferir conceitos classificatórios, para que todos os aspectos da obrigação possam ser antecipados pelos contribuintes. Ocorre que mesmo os conceitos classificatórios não conseguem fechar a norma num sentido único e não estão imunes à discricionariedade do aplicador e da atuação criadora do intérprete.

4.9. A discricionariedade do aplicador na interpretação da norma não lhe confere poderes ilimitados para construir a solução a ser dada ao caso concreto. A interpretação da norma fornece um conjunto de sentidos possíveis e as especificidades do caso concreto apontam aquele sentido mais adequado para a solução da situação. Somente se tal conjugação da interpretação da lei com o estudo do caso não for suficiente para determinar o sentido mais adequado da norma é possível à Administração fazer uso de seu poder discricionário.

4.10. A legalidade estrita e a tipicidade fechada vêm sendo reconsideradas no Direito Tributário, não só pelo reconhecimento do papel criador do intérprete. A legalidade também deixa de ser fundamento principal no Direito Tributário, se considerarmos que as leis há muito vêm perdendo as suas características de generalidade e abstração. A interferência de interesses econômicos, políticos e sociais nas fontes criadoras das leis tributárias acaba por transformar o sistema num mosaico de normas particulares e específicas, exigindo que a legalidade seja considerada em conjunto com outros princípios.

4.11. O princípio da praticidade consiste em simplificar a aplicação da lei tributária, a partir do uso de declarações dos contribuintes ou de presunções do Fisco. Se o Direito Tributário é ramo jurídico em que a lei é aplicada em massa, a praticidade pode ser útil para que a norma alcance maior abrangência entre os seus destinatários. A praticidade, todavia, não serve para justificar presunções absolutas nem pode abolir outros princípios, devendo ser orientada pelos rigores da razoabilidade e da proporcionalidade.

4.12. A anterioridade foi incluída como limitação ao poder de tributar válida para a generalidade dos tributos pela Constituição de 1988. A Emenda 18/65 previu a anterioridade como princípio restrito aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Nas ordens constitucionais anteriores, a não-surpresa era regulada especialmente pelo princípio da anualidade. No sistema tributário instituído pela Constituição de 1988, a

anualidade cedeu espaço à anterioridade e teve a sua função restrita a fixar a periodização anual de tributos sobre o patrimônio e a renda e a determinar a previsão das alterações na legislação tributária pelas leis de diretrizes orçamentárias.

4.13. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 939/DF, considerou a anterioridade como direito e garantia individual pertencente ao núcleo da Constituição que não pode ser suprimido sequer por emendas constitucionais. Assim, as exceções ao princípio já foram previstas pela Constituição e não podem ser ampliadas.

4.14. Apesar de doutrina balizada defender a aplicação da anterioridade para casos de alteração de formas ou prazos de pagamento no meio do exercício financeiro ou para casos de revogação repentina de benefícios fiscais, o Supremo Tribunal Federal dá ao princípio uma interpretação mais restritiva e o afasta para tais situações. A não-surpresa do contribuinte, quando não resguardada pela anterioridade (geral ou especial) deve ser garantida por princípios implícitos, como a confiança legítima e boa-fé objetiva.

4.15. A irretroatividade proíbe que leis novas produzam consequências jurídicas em atos ultimados no passado ou atos passados com efeitos projetados no presente.

4.16. A maioria das Constituições européias somente previu a irretroatividade de leis penais. Nesses países, a aplicação da irretroatividade para as leis tributárias decorre de construção doutrinária e jurisprudencial. No Brasil, a irretroatividade tributária foi prevista expressamente como limitação ao poder de tributar, no artigo 150, III, *a*.

4.17. O Tribunal Constitucional alemão admite teorias como a retroação das leis em casos de preponderância do bem coletivo ou de falta de confiança dos particulares ou para atos passados com efeitos pendentes (retroatividade imprópria). Tais teorias, para

a doutrina majoritária, não podem ser adaptadas para o Direito Tributário brasileiro, considerando o princípio constitucional da irretroatividade tributária.

4.18. Não obstante a doutrina majoritária refutar a aplicação de leis novas a fatos pendentes, o Supremo Tribunal Federal admite a incidência de Imposto de Renda baseado na lei do ano da declaração e as alterações de alíquotas de contribuições sociais por medidas provisórias convertidas em lei no final do exercício financeiro.

4.19. No Direito Tributário, a retroatividade da norma posterior aos fatos geradores só é possível em casos que tornem a situação do contribuinte mais benéfica ou nos casos de leis interpretativas. Uma maior efetivação do princípio exige que a irretroatividade se refira não somente às leis, mas a todas as normas, abrangendo também os atos dos Poderes Executivo e Judiciário.

4.20. A irretroatividade de atos do Poder Executivo está prevista no CTN no dispositivo que retira os juros e as penalidades de tributos cuja regulamentação seja alterada por normas posteriores (art. 100, § único), na regra que proíbe a modificação do lançamento por erro de direito (art. 146) e na manutenção de benefícios fiscais concedidos por tempo indeterminado contra supressões repentinas ou contraditórias (art. 104, III c/c art. 178).

4.21. O ideal de justiça prospectiva exige que não só os benefícios fiscais já concedidos sejam preservados contra regras modificativas restritivas. Nesse sentido, se um benefício fiscal foi prometido e não chega a ser concedido em decorrência de modificação da legislação aplicável, as expectativas e os investimentos realizados pelos contribuintes para auferi-lo devem ser resguardados por medidas reparatórias ou por regras de transição.

4.22. Mesmo os benefícios fiscais inválidos, isto é, benefícios concedidos sem o preenchimento de todos os requisitos legais, não podem ser suprimidos pela mera irregularidade formal. A modificação dos benefícios inválidos depende de uma proteção material (ponderação da legalidade com outros princípios), de uma proteção procedimental (participação do contribuinte num processo com contraditório e ampla defesa) e de uma proteção compensatória (indenização aos prejuízos decorrentes da quebra de expectativas).

4.23. A irretroatividade de atos do Poder Judiciário decorre da expectativa normativa que a jurisprudência dos Tribunais Superiores produz nos órgãos que vincula e nos administrados. A modificação de jurisprudência ocorre quando o Órgão Pleno de um Tribunal Superior dá uma resposta geral a uma pergunta geral de modo diverso, sem que haja alteração legislativa. Se é legítimo ao Poder Judiciário alterar a sua jurisprudência, as modificações não devem desconsiderar as expectativas normativas criadas por suas decisões anteriores.

4.24. O artigo 27, da Lei 9.868/98 permite ao Supremo Tribunal Federal dar efeitos prospectivos às decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade, nos casos de segurança jurídica ou de relevante interesse público. O STF vem estendendo a permissão para decisões em casos de controle difuso de constitucionalidade. Não obstante, há posições doutrinárias que defendem a atribuição de efeitos prospectivos para as decisões de todos os Tribunais Superiores (STF, STJ, TST, STM e TSE), em casos de modificação de jurisprudência.

4.25. Outra questão relativa ao alcance da irretroatividade aos atos do Poder Judiciário trata da desconstituição de coisa julgada por modificação de jurisprudência dos Tribunais Superiores. Sendo a relação jurídica obrigacional tributária contínua, autores como Helenilson Cunha Pontes admitem a perda da eficácia da coisa julgada em relação aos efeitos posteriores à modificação de jurisprudência. Os atos anteriores, contudo,

devem ser mantidos em respeito a princípios como a segurança jurídica, a irretroatividade, a confiança e a boa-fé, não cabendo a ação rescisória para desconstituir a coisa julgada fundada na jurisprudência passada. Autores como Hugo de Brito Machado, amparados pelo princípio da igualdade, reconhecem a possibilidade de ajuizamento da ação rescisória para desconstituir a coisa julgada ante a modificação de jurisprudência dos Tribunais Superiores.

4.26. A perda da eficácia dos efeitos posteriores ao trânsito em julgado da jurisprudência modificada também é objeto de divergência na doutrina. Hugo de Brito Machado Segundo privilegia a segurança jurídica ao apontar a necessidade de ajuizamento da ação revisional de coisa julgada. Marciano Seabra Godoi analisa que a perda de eficácia da coisa julgada incidental cede ante a modificação de jurisprudência pelos Tribunais Superiores de forma automática.

4.27. Para casos como a modificação de jurisprudência pelos Tribunais Superiores, tenha ou não o contribuinte uma coisa julgada em seu favor, se as suas expectativas deixam de ser consideradas pelo Poder Judiciário, a previsibilidade e a segurança jurídica devem ser asseguradas pelos princípios da confiança legítima e boa-fé objetiva.

4.28. A confiança é mecanismo de redução de complexidade social. A simplificação e a previsibilidade são decorrentes da confiança pessoal e sistêmica. A confiança pessoal nasce da expectativa de que os sujeitos vão agir conforme a sua personalidade, tendo a sua liberdade individual limitada pela ordem social. A confiança sistêmica surge com a criação dos símbolos compartilhados, que facilitam a generalização e o aprendizado das cadeias de processos seletivos.

4.29. A desconfiança tem a mesma função da confiança no sistema, que é a simplificação. Entretanto, a desconfiança tem um imenso potencial destrutivo no sistema

porque aquele que desconfia exige maior informações para agir, explora com mais profundidade os elementos do sistema, dificulta o aprendizado, altera a sua autoapresentação e desperta a desconfiança alheia. Logo, a desconfiança começa com uma crise na confiança pessoal que acaba por disseminar uma confiança sistêmica.

4.30. A confiança como instrumento de simplificação e de previsibilidade foi incorporada nas relações jurídicas, a princípio, pelo Direito Civil. Nas relações privadas, a proteção das expectativas está associada ao dever recíproco de boa-fé, sobretudo em sua acepção objetiva, que cria os deveres anexos de proteção, informação e cooperação. Na nova perspectiva, a boa-fé objetiva e a confiança legítima deixam de ser exclusivamente espécies de responsabilidade civil, cujo dever precípua é o de indenizar, para se transformar em justificação do compromisso contra atos contraditórios e do dever de manter a relação jurídica tal como fora representada pelas expectativas induzidas.

4.31. A mudança paradigmática que a confiança legítima e a boa-fé objetiva provocou nas relações privadas, antes fundadas prioritariamente na autonomia da vontade, aperfeiçoou as obrigações civis ao aproximarem-nas da racionalidade e da eticidade. Os efeitos positivos de se assumir a confiança legítima e a boa-fé objetiva como cláusula geral fizeram com que o impacto desses princípios fossem sentidos em todos os ramos do Direito, inclusive nas matérias de Direito Público.

4.32. No Direito Administrativo, a confiança legítima é princípio que equilibra o exercício do poder normativo do Estado, ao criar normas complementares modificando a regulação das condutas dos administrados, e do seu poder de autocontrole, ao anular atos por ilegalidade ou revogar atos por conveniência e oportunidade. Assim, as novas normas complementares e a extinção de atos administrativos pelo Poder Executivo devem preservar situações jurídicas dos administrados estabilizadas pela confiança, competindo a modificação das relações vir acompanhada de medidas reparatórias ou regimes de transição.

4.33. No Direito Tributário, a confiança legítima é limitação constitucional ao poder de tributar. Se a Administração Tributária ocupa uma posição de vantagem na relação fiscal, com poder de fiscalizar, constituir e cobrar os seus créditos, a proteção das expectativas pela confiança é meio de defesa exclusivo para os contribuintes. Ademais, a proteção da previsibilidade para o contribuinte pela confiança é necessária porquanto, ao contrário do Fisco, suas declarações e comportamentos não o vinculam perante o Estado, que conta com outros mecanismos de garantia de suas expectativas.

4.34. No Direito Tributário, a previsibilidade garantida pela confiança do contribuinte tem espaço profícuo, especialmente nos casos de termos fixados com prazos legais (ex: isenções), de mudanças de normas agravadoras dos deveres dos contribuintes, de mudanças de atos administrativos (lançamentos) que os onerem de forma mais intensa e de declarações e respostas da Administração Tributária.

4.35. São requisitos da confiança legítima os atos aptos a gerar expectativas, a boa-fé daquele que confia e a inexistência de um princípio que imponha a alteração da situação jurídica. Preenchidos os requisitos, a confiança legítima deve subsidiar os princípios constitucionais expressos e as limitações ao poder de tributar, como garantia da previsibilidade na relação fiscal e como meio de efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

4.36. Se a segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar, através de princípios expressos ou implícitos, não garantem a previsibilidade para a Fazenda Pública, a garantia da relação jurídica tributária contra atos contraditórios dos contribuintes é realizada pela proibição do abuso do direito e da fraude à lei.

4.37. A teoria do abuso de Direito nasceu na França como limitação ao direito subjetivo, que deixou de ser considerado um poder absoluto. O exercício abusivo do

direito ocorre quando o sujeito, ainda que tenha um poder conferido por uma norma em seu favor, passa a exercê-lo de modo contrário aos princípios e regras do ordenamento jurídico. A teoria civilista, que originalmente ficava restrita aos direitos de propriedade e de vizinhança e dependia da finalidade exclusiva de prejudicar terceiros, passou à condição de cláusula geral do Direito Civil e a dispensar o caráter estritamente emulativo.

4.38. No Brasil, a teoria do abuso de direito era admitida a partir da interpretação do artigo 160, I, do Código Civil de 1916, que considerava ato lícito aquele praticado no exercício regular de um direito reconhecido. Portanto, através da negação da assertiva, o Código considerava ato ilícito aquele praticado no exercício irregular ou abusivo do direito reconhecido. O Código Civil de 2002 já incorpora expressamente a teoria, ao imputar a ilicitude ao exercício do direito que excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes (art. 187). Ao consagrar a teoria objetiva do abuso de direito, o Código Civil retira a legitimidade do direito usado contra a sua finalidade ou contra os princípios e regras vigentes, com ou sem a intenção de prejudicar terceiros.

4.39. Espécie de abuso de direito que vem repercutindo na doutrina e na jurisprudência é a proibição do *venire contra factum proprium*. Por mais que a proibição não esteja expressa nas leis positivas, a preocupação com atos contraditórios perpassa todo o ordenamento jurídico. A proibição do *venire contra factum proprium* tem íntima relação com o princípio da confiança legítima. Todavia, a vedação de comportamentos contraditórios tem justificação que vai além da confiança e encontra fundamento também em outros princípios como a igualdade, a moralidade, a solidariedade social e a previsibilidade. Portanto, ainda que não exista confiança legítima, como nos casos de exigência de previsibilidade para a Fazenda Pública, a proibição de condutas contraditórias pode ser invocada.

4.40. O ato contraditório gera para o prejudicado a pretensão de exigir a restauração da situação conforme proposta, o desfazimento da conduta incoerente, a reparação de prejuízos e de investimentos dispensados ou outras medidas indenizatórias. A melhor consequência a ser dada ao ato contraditório depende da análise do caso concreto.

4.41. A fraude à lei ocorre quando o sujeito utiliza uma norma permissiva para contornar os efeitos de uma norma proibitiva. A conduta, portanto, tem uma aparência de licitude e de regularidade, mas é ilegítima por violar a norma proibitiva de maneira indireta.

4.42. A fraude à lei é diferente da simulação. Na simulação, há um vício em um dos elementos de existência da conduta e o artifício é usado para encobrir tal defeito. Na fraude à lei, a conduta em si não tem vício algum, mas, se contextualizada, é possível verificar que foi utilizado um meio regular para se atingir um fim ilícito. A fraude à lei também é diferente do abuso do de direito. No abuso do direito, somente a norma que atribui direito subjetivo é considerada. Na fraude à lei, há concorrência de duas leis para formação do vício: uma norma permissiva utilizada e outra norma proibitiva indiretamente violada pelo sujeito.

4.43. No Direito Civil, a consequência para os atos praticados em fraude à lei é a nulidade do negócio jurídico, ainda que existam defensores da tese de que a melhor solução a ser dada é a aplicação dos efeitos da norma contornada pela conduta viciada.

4.44. A discussão acerca da aplicação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário tiveram impulso a partir da introdução do Parágrafo único ao artigo 116, do Código Tributário Nacional. Doutrina majoritária entende que a inserção do dispositivo tentou dar ao Direito Tributário brasileiro uma norma geral antielisiva, a ser rechaçada pelos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

Mas há doutrina divergente que justifica a norma geral antielisiva no ordenamento pátrio pelos princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade social. Tais argumentos podem ser traduzidos para a análise da aplicação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei ao Direito Tributário.

4.45. O abuso de direito e a fraude à lei em matéria tributária ocorre quando o sujeito usa práticas ou condutas de maneira anômala e atípica, com a exclusiva finalidade de evitar ou diminuir a tributação, de tumultuar a fiscalização ou de se esquivar ao pagamento dos débitos fiscais constituídos.

4.46. Os argumentos utilizados pela corrente doutrinária contrária à aplicação do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário são bastante consistentes, no sentido de determinar que os espaços abertos sem a incidência de normas fiscais devem ser nichos de plena liberdade. De acordo com a corrente, as teorias do abuso e da fraude acabam por recorrer a práticas de interpretação finalística ou analógica, proibidas em matéria fiscal para criar tributos ou penalidades.

4.47. A corrente contrária ao uso do abuso de direito e da fraude à lei em matéria fiscal, todavia, parte da premissa do direito absoluto à liberdade e à propriedade. A existência de direitos absolutos é tese que vem sendo rejeitada pelo Direito atual, que reconhece que toda garantia deve ser efetivada a partir do contexto de outros princípios e regras, dispostos no ordenamento ao qual ela está inserida. A afirmação de que, mesmo no Direito Público, tudo o que não é proibido é permitido também é controversa. Situações atípicas podem escapar da incidência de norma jurídica e provocar situações injustas e perturbadoras ao sistema, de modo a exigir que o Direito adote medidas corretivas e de restauração da normalidade. O Direito é maior do que as leis, que são falhas tais como os legisladores.

4.48. A discricionariedade do Estado e, particularmente, a discricionariedade do Fisco em considerar se as condutas dos contribuintes foram praticadas com abuso de direito ou fraude à lei, encontram limites nas possibilidades de interpretação delimitadas pelas leis incidentes, nas vicissitudes do caso concreto e no controle a ser exercido pelos administrados e pelo Poder Judiciário. A desconsideração de condutas abusivas e fraudulentas depende, ainda, de prévio processo administrativo com as garantias do contraditório e ampla defesa, da motivação das decisões, da possibilidade de manifestações de inconformidade, etc.

4.49. A contextualização jurídica dada aos fatos pela Administração Tributária não se refere ao uso de interpretação econômica ou de analogia, para desconsiderar condutas abusivas ou para aplicar as normas burladas por artifícios fraudulentos. A requalificação de fatos consiste na análise de cada conduta praticada pelo contribuinte, de modo a precisar os seus antecedentes, motivos, contexto e repercussão no ramo do seu empreendimento, com vistas a verificar se a conduta não foi utilizada para dirimir a obrigação, dificultar a fiscalização ou dilapidar o seu patrimônio para deixar de adimplir os créditos fiscais.

4.50. O abuso de direito e a fraude à lei trazem como consequências, no Direito Tributário, a desconsideração da parte do direito exercida de forma ilegítima e a aplicação da norma contornada, respectivamente. Os efeitos adotados no Direito Civil, que são a reparação pela ilicitude do ato ou o retorno ao *status quo ante* pela nulidade da conduta, não são as mais adequadas em matéria fiscal.

5.51. A distribuição disfarçada de lucros é espécie de abuso de direito prevista na legislação do Imposto de Renda (RIR/99). Pelo Regulamento, é considerada distribuição disfarçada de lucros as práticas que, quando são devidamente contextualizadas, se mostram destoantes àquelas comumente realizadas no mercado. A norma, além de prever as hipóteses que configuram a conduta abusiva, regulamenta como

efeito principal das condutas atípicas a sua inoponibilidade ao Fisco nos termos como declaradas. É impossível, entretanto, que as leis e os regulamentos antevejam quais as hipóteses e quais os efeitos de condutas a serem consideradas abusivas ou fraudulentas, de modo que as teorias do abuso de direito e da fraude à lei podem ser utilizadas sempre que a devida qualificação e contextualização dos fatos forneçam presunções firmes e fortes de práticas viciadas.

5.52. Existem interessantes exemplos de reconhecimento de fraude à lei fiscal pelos Tribunais, tais como a importação de peças para contornar a proibição da importação de carros; a realização de contrato de seguro cumulado com mútuo com fins exclusivos de utilizar o prêmio como verba dedutiva de imposto sobre a renda; e a criação de falsas sociedades revendedoras com vistas a distribuir o lucro contábil para conseguir regime de tributação mais vantajoso.

5.53. Os Tribunais pátrios também vêm reconhecendo práticas do Fisco decorrentes de qualificação de abuso de direito, como nos atos de indeferimento ou de exclusão de parcelamento e de desconsideração de declarações prestadas por contribuintes com informações inverídicas ou contraditórias.

5. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 92-109, jan./jul. 2006.

_____. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BAPTISTA, Patrícia. A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa. *Revista de Direito da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 11, p. 15-44, jan./dez. 2007.

BORGES, José Souto Maior. Razoabilidade e equidade no Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, p. 99-105, jul./dez. 2008.

CARPENA, Heloisa. Abuso de direito no Código Civil de 2002 – Relativização de direitos na ordem civil-constitucional. *In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). A parte geral do novo Código Civil: Estudos na perspectiva constitucional.* 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 377-396.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais; competência dos Tribunais Superiores para fixá-las – Questões conexas. *In: Efeito ex nunc e as decisões do STJ.* 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

CARVALHO NETTO, Menelick de. Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. *Revista de Direito Comparado.* Belo Horizonte, v. 3, p. 473-486, mai. 1999.

CHAUÍ, Marilena. *O que é Ideologia.* 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A impossibilidade de existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Internacional de Direito Tributário.* Belo Horizonte, v. 5, p. 245-285, jan./jun. 2006.

_____. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário.* 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (lei n. 9.784/99). *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, n. 6, p. 7-59, jul./set. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 163-203, jan./jun. 2006.

_____. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 336-358.

_____. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, 100, p. 65-80, jan. 2004.

DUTRA, Florivaldo de Araújo. *Motivação e controle do ato administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 79, p. 75-85, abr. 2002.

_____. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 16, Parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 68, p. 101-123, mai. 2001.

_____. Questões sobre Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 308-331.

_____. GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum: os comportamentos contraditórios no Direito Privado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética: 2008.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

JUNIOR, Nelson Nery. Boa-fé objetiva e segurança jurídica: eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo Tribunal Superior. *In: Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

JUNIOR, TÉRCIO Sampaio Ferraz; CARRAZZA, Roque Antônio; JUNIOR, Nelson Nery. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986.

LUHMANN Niklas. *Confianza*. Tradução de Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad IberoAmericana, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 148-174.

MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso de direito e o ato ilícito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Breves anotações acerca do conceito de ilicitude no Novo Código Civil (Estruturas e rupturas em torno do art. 187). *Boletim Adcoas*. [s. 1], n. 10, p. 310-311, out. 2003.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *A Parte Geral do Projeto de Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1986.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 1.

PEREIRA, Regis Fichtner, *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. 3.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 129-147.

PRATES, Homéro. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. São Paulo: Freitas Bastos, 1958.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SALGADO, Joaquim Carlos. *A ideia de justiça no mundo contemporâneo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

SANCHES, J.L Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso. *In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito Constitucional Brasileiro. *Revista Latino-Americana de Direitos Constitucionais*. Belo Horizonte, n. 6, p. 319-369, jul./dez. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 175-196.

SIQUEIRA, James; CURTY Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como “suspense”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 48, p. 147-165, nov./dez. 2010.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

_____. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, jan./jun. 2006.

_____. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – Nova Série*. n. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 62-77.

_____. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Razoabilidade e equidade no Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, p. 93-98, jul./dez. 2008.

VAZ SERRA, Adriano Paes da Silva. *Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra, n. 35, p. 1-40, 1959.

VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro. *Direito e processo do trabalho: Estudos*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.