

DA LEI À DECISÃO:
A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA
POSSÍVEL NA PÓS-MODERNIDADE

Editores

João de Almeida
João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial

Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Alexandre Morais da Rosa
Ana Alice De Carií
Anderson Soares Madeira
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Caroline Regina dos Santos
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Elder Lisboa Ferreira da Costa
Emerson Garcia
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi

Geraldo L. M. Prado
Gina Vidal Marcilio Pompeu
Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Helena Elias Pinto
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernandes
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Carlos Souto
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotônio Mendes de Almeida Jr.
José Emilio Medauar
José Ricardo Ferreira Cunha
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha

Lúcio Antônio Chamon Junior
Luigi Bonizzato
Luis Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Manoel Messias Peixinho
Marcellus Polastrí Lima
Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Mauricius Holanda
Ricardo Lodi Ribeiro
Roberto C. Vale Ferreira
Salah Hassan Khaled Jr.
Sérgio André Rocha
Sidney Guerra
Simone Alvarez Lima
Victor Gameiro Drummond

Conselheiros beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*)
Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Conselho Consultivo

Andréya Mendes de Almeida Scherer Navarro
Antonio Carlos Martins Soares
Artur de Brito Gueiros Souza

Caio de Oliveira Lima
Francisco de Assis M. Tavares
Ricardo Máximo Gomes Ferraz

Filiais

Sede: Rio de Janeiro
Av. Presidente Vargas - n° 446 –
7° andar - Sala 705
CEP: 20071-000
Centro – Rio de Janeiro – RJ
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

São Paulo (Distribuidor)
Rua Sousa Lima, 75 –
CEP: 01153-020
Barra Funda – São Paulo – SP
Telefax (11) 5908-0240

Minas Gerais (Divulgação)
Sergio Ricardo de Souza
sergio@lumenjuris.com.br
Belo Horizonte – MG
Tel. (31) 9-9296-1764

Santa Catarina (Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Florianópolis – SC
Tel. (48) 9-9981-9353

SERGIO ANDRÉ ROCHA
PROFESSOR DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO DA UERJ

DA LEI À DECISÃO:
A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA
POSSÍVEL NA PÓS-MODERNIDADE

EDITORA LUMEN JURIS
RIO DE JANEIRO
2017

Copyright © 2017 by Sergio André Rocha

Categoria:

PRODUÇÃO EDITORIAL
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Renata Chagas

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.
não se responsabiliza pelas opiniões
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer
meio ou processo, inclusive quanto às características
gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais
constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895,
de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e
indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

Sumário

Apresentação	1
Prefácio	3
Parte I – A Origem do Problema: Da Lei à Decisão	7
1. Legalidade Estrita, Tipicidade Cerrada e a Deificação da Lei no Direito Tributário Brasileiro	7
2. A Contribuição de Sunstein e Vermeule e a Leitura da Teoria Tributária Brasileira Clássica: Formalismo e Desconfiança Institucional.....	19
3. Revés da Visão Tradicional: A Distinção entre Texto e Norma	24
4. Revés da Visão Tradicional: A Interpretação como uma Atividade Criativa.....	25
5. Revés da Visão Tradicional: A Natural e Inevitável Indeterminação da Linguagem.....	30
6. Críticos da Visão Tradicional	37
7. Formalismo Seletivo	45
8. Do Texto Legal à Decisão	49
Parte II – Por um Novo Processo Tributário	53
1. Desafios do Processo Tributário	53
2. Redução da Importância do Processo Administrativo: Por uma Justiça Fiscal.....	54
3. Por uma Reforma da Revisão Administrativa do Lançamento Tributário	58

3.1. Composição Paritária e Seleção dos Julgadores	59
3.2. Independência Administrativa	62
3.3. Decisões Definitivas para Ambas as Partes	63
4. Execuções Fiscais e Ações Ativas do Contribuinte.....	71
5. A Revisão dos Atos Administrativos	
Estaduais e Municipais	72
6. Conclusão desta Parte	73
Parte III – Conclusão	77
Excursão – Contexto Histórico, Mentalidade do	
 Contribuinte e Tributação	81
Bibliografia	91

Apresentação

Em sua expressão vernacular, este estudo é um opúsculo, ou seja, um livro pequeno. A grande vantagem de um livro de poucas páginas é que, normalmente, ele tem mais chances de ser lido. Para o leitor, um livro breve também tem o benefício de obrigar o autor a tentar ao menos se despir das demonstrações de rebuscamento teórico que muitas vezes acometem os acadêmicos.

Ditas essas palavras, torço para que o seu tamanho reduzido não faça o leitor desconfiar da relevância do tema aqui tratado. Em um período histórico onde a insegurança jurídica é generalizada, tanto do lado da Fazenda quanto dos contribuintes, este opúsculo desafia os leitores a repensarem alguns dos temas mais relevantes do Direito Tributário Brasileiro contemporâneo, visando despertar os seus operadores sobre a necessidade de se buscar a segurança jurídica do sistema não mais exclusivamente na atividade legislativa, mas também na atividade de interpretação/aplicação dos dispositivos legais.

Este não é um estudo pronto. Eu poderia levar anos pesquisando e escrevendo até que não teria mais um opúsculo, mas um tratado. Contudo, mesmo correndo o risco de algumas ideias não estarem tão desenvolvidas, senti a urgência de colocá-las no mundo, quem sabe provocando outros estudiosos a desenvolvê-las, ou a refutá-las por completo.

As ideias postas neste estudo se desenvolveram ao longo dos últimos anos, e decorrem de interlocuções com diversos professores e alunos, principalmente na Linha de Tributação, Finanças Públicas e Desenvolvimento, da Pós-Graduação Estrito Sensu da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Outro in-

terlocutor qualificado, que me honrou escrevendo o prefácio deste livro, é o Professor Marciano Seabra de Godoi, da PUC de Minas Gerais. A todos que de alguma forma me ajudaram a amadurecer as colocações apresentadas a seguir, meu sincero agradecimento.

Ao rever este texto e os autores que referi, tenho a clara percepção da importância da Escola de Direito Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Embora nomes da envergadura de Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão e Flávio Bauer Novelli tenham passado por lá, o mentor desta Escola é o Professor Ricardo Lobo Torres, a quem rendo minha sincera homenagem e o meu sentimento de gratidão pelas lições aprendidas ao longo dos anos. Que nossa Escola siga sendo o contraponto às posições que dominam o senso comum teórico do Direito Tributário Brasileiro.

Outro autor que merece destaque, com quem tenho tido a honra de conviver, é o Professor Marco Aurélio Greco. Suas lições têm sido fundamentais para o avanço do Direito Tributário no Brasil.

Uma ressalva: transcrições de textos escritos originalmente em outras línguas foram livremente vertidas para o português pelo autor.

Sergio André Rocha

*Professor de Direito Financeiro e Tributário
da Universidade do Estado do Rio de Janeiro*

Prefácio

Há tempos venho trocando ideias com Sergio André Rocha sobre um problema que me parece muito grave: a doutrina brasileira do direito tributário dedica muitos estudos ao tema da segurança jurídica, mas o faz, quase sempre, sob uma perspectiva exclusivamente normativista, sem levar em conta o papel institucional dos atores envolvidos no complexo fenômeno da tributação.

Por que há tanta insegurança no direito tributário e na tributação brasileira? Ao contrário do que supõe a grande maioria das numerosas análises sobre o fenômeno, a grave incerteza e insegurança reinante no direito tributário brasileiro não se explica por questões normativas ou por motivos ligados a deficientes ou desatualizadas teorias da interpretação. Tampouco se trata de uma insegurança jurídica gerada a partir do que os advogados tributaristas costumam apelidar, de modo maniqueísta, de “sanha arrecadatória do Estado”.

Compartilho integralmente do diagnóstico apresentado por Sergio André em seu mais novo livro, que o autor me dá a honra de prefaciá-lo: é preciso ampliar o objeto da ciência jurídica, que em geral restringe-se ao plano estritamente interpretativo-normativo (“Como essa norma tributária específica deve ser interpretada?”, “Que métodos e técnicas de interpretação devem ser utilizados para a aplicação da norma tributária?”).

A ciência jurídica deve contemplar a análise da eficácia social no atingimento global dos propósitos institucionais vinculados aos ramos do ordenamento jurídico, perguntando-se, no caso de nossa matéria, se determinado desenho institucional ou determinada prática de capacidades institucionais vem contribuindo

concretamente para propiciar uma tributação dotada de um mínimo de previsibilidade e legitimidade discursiva.

Enquanto a doutrina tradicional no direito tributário brasileiro busca a compreensão do sistema tributário a partir de casos judicializados e da análise lógica e semântica das normas da Constituição e do Código Tributário Nacional, a análise contida no presente livro confere importância central ao papel do desenho institucional e à qualidade da deliberação discursiva levada a cabo concretamente no exercício das funções judicantes exercidas tanto no âmbito do poder judiciário, quanto no âmbito do poder executivo.

Após 20 anos de advocacia e mais de 15 anos de pesquisa acadêmica sobre a jurisprudência dos tribunais superiores, estou convencido de que a insegurança jurídica tributária no Brasil tem como principal causa um contencioso tributário com desenho institucional deficiente e uma fraquíssima performance institucional do poder judiciário, destacando-se especialmente a atuação do Supremo Tribunal Federal no período pós-1988. Tanto no aspecto da qualidade da fundamentação racional de suas decisões, quanto, principalmente, no aspecto da capacidade de decidir em tempo razoável as demandas que lhe são apresentadas, o Supremo Tribunal Federal vem sendo, nas últimas décadas, um foco institucional mais de insegurança do que de segurança jurídica na tributação brasileira, o que pode ser inclusive creditado ao problema institucional do personalismo que caracteriza a atuação estratégica de vários ministros da corte constitucional brasileira.

Comparei recentemente a um congresso internacional de direito tributário no Rio de Janeiro e surpreendi-me com o fato de que os advogados e acadêmicos estrangeiros não têm conhecimento de que, no Brasil, ao contrário de qualquer outro país do mundo, as causas tributárias normalmente se arrastam por 10 anos, 15 anos ou mais nas barras dos tribunais administrativos e judiciais. Que é fato corriqueiro o plenário do STF iniciar formalmente um

juízo tributário hoje e, 20 anos depois, não se ter uma palavra final e definitiva do tribunal sobre a resolução do conflito e suas precisas consequências. Que aspectos fundamentais da tributação direta e indireta no Brasil (O que é renda disponível? O que é serviço?) não serão definidos até que sejam apreciados, ninguém sabe quando, os mais de cem temas de repercussão geral em matéria tributária com mérito pendente de julgamento no STF, isso sem mencionar as outras tantas dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade em matéria tributária distribuídas há anos, em alguns casos há décadas, que nunca foram – e talvez nunca sejam – apreciadas.

Não vejo a doutrina brasileira denunciar, com o vigor com que deveria fazê-lo, este patente fracasso institucional, esta incapacidade crônica do poder judiciário brasileiro aplicar com um mínimo de segurança e previsibilidade nosso direito tributário. Mas não basta denunciar este quadro, é preciso também fazer o que Sérgio André realizou na segunda parte desse livro: propor alterações e revisões do desenho institucional atualmente em vigor no âmbito das soluções de controvérsias em matéria tributária.

Este pequeno grande livro de Sérgio André contribuirá decisivamente para os tributaristas brasileiros repensarem os rumos trilhados pela doutrina nacional nas últimas décadas. É preciso mudar as lentes analíticas do fenômeno, e buscar explicar as causas e a dinâmica da grave insegurança jurídica em que está mergulhado o direito tributário e a tributação brasileira a partir das deficiências existentes no desenho institucional e no modo problemático pelo qual os órgãos do contencioso tributário administrativo e judicial vêm desempenhando suas capacidades institucionais.

Marciano Seabra de Godoi, setembro de 2017.



Parte I

A Origem do Problema: Da Lei à Decisão

1. Legalidade Estrita, Tipicidade Cerrada e a Deificação da Lei no Direito Tributário Brasileiro

O Direito Tributário Brasileiro tem como uma das suas características mais marcantes um tipo específico de *formalismo*¹ que, ao longo dos anos, reduziu as discussões tributárias a debates que orbitavam em torno da *regra da legalidade* e do dito *princípio da tipicidade cerrada*,² o qual demandaria, nas palavras de Roque An-

1 Logo neste primeiro parágrafo vale a pena uma ressalva sobre o conceito de *formalismo*. Para tanto, nos valem das seguintes palavras de Cass R. Sunstein: “Não é fácil definir o termo ‘formalismo’, em parte porque não há nenhum tipo canônico de formalismo. A principal preocupação aqui é com o formalismo enquanto abordagem da interpretação da lei, embora também se vá falar do formalismo no direito contratual e constitucional. O foco ao longo do texto estará no formalismo como *uma estratégia interpretativa*. Para os nossos objetivos, entendamos as estratégias formalistas como requerendo três compromissos: promover a conformidade com todas as formalidades legais aplicáveis (façam ou não sentido no caso concreto), assegurar um direito vinculado à regra (mesmo se a aplicação da regra, legal ou contratual, fizer pouco sentido no caso concreto) e limitar a discricionariedade dos juízes ao decidir os casos. Assim entendido, o formalismo é uma tentativa de tornar o direito tanto *autônomo*, no sentido particular de não depender de valores morais ou políticos de um ou outro juiz, como *dedutivo*, no sentido de que os juízes decidem os casos mecanicamente com base no direito preexistente e não exercem discricionariedade nos casos concretos. [...]” (SUNSTEIN, Cass R. Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coord.). *A Justificação do Formalismo Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 203-204).

2 Já nos manifestamos pela inexistência de tal princípio no ordenamento jurídico brasileiro. Ver: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro:

tônio Carrazza, que o tipo tributário seja “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.³

A legalidade e a tipicidade tributária, da maneira como defendidas por boa parte da doutrina brasileira, deificam a atividade legislativa, como se o legislador pudesse, tendo as palavras como matéria-prima, encapsular a realidade com tal nível de exatidão e certeza que não sobraria ao intérprete/aplicador do texto normativo qualquer liberdade de conformação.

Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, da forma como apresentados acima, foram teorizados no Brasil de forma profunda e abrangente por Alberto Xavier.

Em sua obra pioneira, editada pela primeira vez em 1978, o citado autor, por quem nutrimos a mais profunda admiração – embora, neste tema, sustentemos posições divergentes –, trouxe-nos as seguintes lições:

“A ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável **que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com**

Lumen Juris, 2015. p. 97-111. Ver, também, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 35-49. Sobre o tema da tipicidade tributária, faço referência ao estudo de João Rafael L. Gândara de Carvalho, que decorreu de sua excelente dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro: CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A Forma e a Substância no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 119-137.

3 CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regulamentar no Direito Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 522.

exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito.⁷⁴ (Destaque nosso)

Aqui podemos identificar uma característica das posições doutrinárias que seguem a orientação do mestre português, consistente em uma clara **desconfiança em relação à autoridade administrativa**, a qual se pretende limitar tanto quanto possível. Esta posição de Aberto Xavier fica ainda mais evidente quando este autor passa a tratar do princípio da tipicidade e do objeto da tipificação:

“O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predefinido o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes de verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo.”⁷⁵ (Destaque nosso)

Alberto Xavier retomou as mesmas ideias em estudo mais recente, onde reiterou que “o *princípio da determinação ou da tipicidade fechada* [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.⁶

4 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

5 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 73.

6 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

Talvez nenhum autor tenha manifestado maior desconfiança em relação às autoridades públicas do que Ives Gandra da Silva Martins. Sua posição fica clara quando ele caracteriza o tributo como uma penalidade. Em suas palavras, “a afirmação, segundo os modernos tratadistas de direito tributário, que pretendem sublimar o ramo, justificando a teoria da maior satisfação individual pela colaboração com o interesse público superior, cuja realização de seus objetivos comunitários depende, com maior intensidade, da exigência tributária, não corresponde à realidade da vida e da sociedade, sendo, no máximo, a formulação de um mal necessário, que deva sempre estar reduzido à menor dose aplicacional, para receber, em decorrência, a menor resistência à sua concretização”.⁷

A posição deste autor deve ser contextualizada tendo em consideração a sua visão sobre o Estado. De forma simplificada, Ives Gandra sustenta a opinião de que o Estado, enquanto entidade, sucumbe diante dos interesses individuais daqueles que ocupam o Governo, os quais têm como fim último perpetuar privilégios pessoais. Veja-se, nesse sentido, a seguinte passagem:

“É que, na prática, por melhores que sejam as estruturas idealizadas pelo Direito para que o Estado seja a entidade representativa da sociedade e que atue em benefício dela, mesmo nas democracias, o Estado é, fundamentalmente, a entidade dirigida pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício e daqueles que o circundam.

O povo é o destinatário residual dos serviços que o Estado pode lhes prestar, após terem os detentores do poder se garantido em seus privilégios e concessões para se manterem.

7 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

Os exemplos são fantásticos na demonstração de que, mesmo nos Estados Modernos, o povo é um mero peão descartável, num tabuleiro de xadrez, em que todas as peças principais são os detentores do poder.”⁸

Não surpreende, portanto, que já em sua tese de doutorado, defendida em 1982, Ives Gandra da Silva Martins sustentasse a seguinte visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação:

“A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados, em seu aspecto instrumental, são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação.

Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. **À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.**”⁹
(Destaque nosso)

Encontramos posição nesse mesmo sentido na obra de Hugo de Brito Machado. Em seu *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, este autor afirma categoricamente que:

8 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 66-67.

9 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 54-55.

“O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:

a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e

b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas **objetivamente** postas, **de sorte a garantir pela plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.**”¹⁰
(Destaque nosso)

Em trabalho mais recente, Hugo de Brito Machado sentenciou que “o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária”.¹¹

Outro importante autor a sustentar esta mesma orientação é Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem “a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.¹² Daí concluir este autor que “**conceituar até a exaustão**, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o *princípio da tipicidade*” (Destaque nosso).¹³

10 MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 21.

11 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

12 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 219.

13 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 220.

Tenho afirmado algumas vezes que nosso formalismo tributário tem viés Napoleônico. Ele sequer é positivista. Sabe-se que os maiores cultores do positivismo jurídico do Século XX, Hans Kelsen e Herbert Hart, tinham plena convicção da abertura textual, da caracterização do texto como “moldura”, como dizia Kelsen.¹⁴ Nosso formalismo jurídico, por sua vez, pretende o contrário. Pretende, como visto na passagem de Sacha Calmon acima transcrita, “evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”. Ora, a teoria que pretende evitar que o juiz interprete nos remete ao Código Civil de Napoleão de 1804, e não aos positivismos jurídicos do Século XX.

Posição nas mesmas linhas é defendida por Misabel Derzi. A Professora mineira aponta que “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecente no Direito Tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis”.¹⁵

14 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: ELALI, André et. al. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 183-187.

15 DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar*

A mesma orientação é encontrada em Roque Antonio Carrazza, um dos maiores defensores da tipicidade como sinônimo de fechamento conceitual. De acordo com suas lições:

“Recordamos meteoricamente que, por força do *princípio da segurança jurídica*, que preside todo o fenômeno fiscal, **o tipo tributário há de ser um conceito fechado, exato e rígido**. Vai daí, que a lei que o traça, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos da Fazenda Pública, precisa descrever minuciosamente as circunstâncias que, uma vez acontecidas no mundo fenomênico, originarão o dever de pagar tributo.

Em consequência, os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei, de modo tão preciso e determinado, que, de antemão, o agente fiscal já tenha como saber as principais ações concretas que deverá levar a efeito, para alcançar e arrecadar o gravame.

Os tipos tributários como que confinam a realidade, não podendo ser *alargados*, de modo a alcançar situações novas, não previstas na lei que os traçou. É inadmissível, em nosso Estado Constitucional de Direito, que o agente fiscal *abra* aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente *restringiu*. Afinal, o afã arrecadatório, absolutamente não legitima o arbítrio.

Registre-se que a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rígida do que no próprio Direito Penal. De fato, neste, a lei confere, a aplicador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo, ao passo que, naquele, por injunção cons-

104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 224-225. A posição de Misabel Derzi neste trabalho reflete aquela defendida pela autora em sua tese de doutorado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. Ver: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 367-369.

titucional, lhe indica detalhadamente como proceder, no momento de identificar a ocorrência do *fato impositivo* e definir o sujeito passivo tributário.”¹⁶ (Destques nossos)

Interessante observar, na passagem de Carrazza, uma nota que se encontra em outros autores do mesmo matiz teórico: a comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Paulo Ayres Barreto, por exemplo, destaca que, “em matéria tributária, assim como em matéria penal, é preciso que esta lei seja qualificada, o que podemos designar como reserva absoluta de lei”.¹⁷ Sacha Calmon também ecoa esta posição, salientando que “o sistema jurídico brasileiro nas áreas do Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e banuiu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma antielisiva”.¹⁸ Na mesma linha vemos a seguinte passagem de Hugo de Brito Machado, para quem “o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária”.¹⁹

16 CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 27-28.

17 BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 87.

18 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 2.

19 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

Esta insistência na comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal sempre me surpreendeu. Em primeiro lugar, pela equiparação entre o bem jurídico **liberdade** e o bem jurídico **patrimônio**, como se a tutela do patrimônio e da liberdade estivesse no mesmo patamar. Em segundo lugar e principalmente, surpreende-me a comparação uma vez que o Direito Penal sempre conviveu com os conceitos indeterminados, que povoam o Código Penal, e com as chamadas **normas penais em branco**, que dependem de integração administrativa, ambos conceitos que repugnam os defensores da legalidade estrita e da tipicidade cerrada.²⁰

20 Sobre este ponto são precisas as palavras de Marco Aurélio Greco na seguinte passagem que, mesmo longa, deve ser transcrita na íntegra: “Note-se que só tem sentido colocar o Direito Tributário no mesmo patamar do Direito Penal se entendermos que o valor propriedade está no mesmo patamar que o valor liberdade. Sublinhe-se este ponto, pois se a propriedade não está no mesmo patamar da liberdade, pode ter diferente grau de proteção que não o conjunto de proteção do Direito Penal. Porém, nesta primeira fase (que vem do Estado patrimonialista) a propriedade está no mesmo patamar, daí os subprodutos da tipicidade, legalidade e da proibição de analogia tal como no Direito Penal. Daí vem a ideia de elisão como defesa da liberdade individual, de uma liberdade fundamental e mais do que isso, a ideia de que a elisão estaria quase que erigida a uma cláusula pétrea do ordenamento constitucional. Faço esta menção, pois há quem diga que a norma da Lei Complementar nº 104 que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional porque i) estaria agredindo uma cláusula pétrea da Constituição que é a liberdade individual de o contribuinte organizar sua vida, ii) violando a legalidade estrita etc.

Em suma, é preciso primeiro entender o que acontece – inclusive da perspectiva histórica e política – antes de fazer a crítica dessa primeira fase.

A postura protetiva leva, por vezes, até a distorções manifestas, como se a proteção haurida do Direito Tributário devesse ser ainda maior do que a resultante do Direito Penal. Neste ponto, basta lembrar que o Direito Penal admite a figura da norma penal em branco, hipótese que, trazida para o Direito Tributário, certamente seria repelida pelos que defendem a visão acima exposta.

Com efeito, parte da doutrina brasileira reclama da incerteza gerada por uma norma geral antielisão (ou antiabuso), pois feriria os valores da segurança e da certeza jurídica; mas ninguém reclama do artigo 171 do Código Penal ao prever que estelionato é obter vantagem ilícita por meio fraudulento. Onde está a tipicidade fechada? Onde está a descrição material da conduta? Esta formulação agride a segurança e a certeza do Direito? Da mesma forma, ‘contaminar água potável com substância tóxica’. Que é

Ricardo Mariz de Oliveira é outro autor que trabalha com essas noções de legalidade e tipicidade. Para ele, “o princípio da legalidade tem o conteúdo de resguardar as pessoas perante o Poder Público e se direciona no sentido de que tudo o que pode ser exigido de alguém deve constar da lei, seja quanto à previsão do fato sob regência da norma (antecedente ou descrição hipotética da ocorrência fática), seja quanto à previsão do comportamento a ser seguido (consequente ou prescrição dispositiva), **assim como direciona no sentido da necessidade da ocorrência do fato atual exatamente conforme a sua descrição hipotética (tipicidade)**”.²¹ (Destaque nosso).

Como já apontamos, as posições de todos esses autores possuem como notas comuns:

- a pretensão de que os textos legais tributários sejam compostos, exclusivamente, por conceitos fechados e determinados, que viabilizem uma segurança jurídica quase absoluta e garantam ao contribuinte uma capacidade plena de previsibilidade das consequências tributárias de suas condutas; e
- a desconfiança em relação ao órgão de aplicação do direito, em especial no que tange às autoridades adminis-

substância tóxica? Não cabe ao legislador preencher o tipo e já houve época em que algumas substâncias eram consideradas tóxicas e, noutra época, não eram. Onde está a legalidade estrita? Por isso, a meu ver, a discussão sobre segurança e certeza, principalmente em Direito Tributário, carrega um elemento ideológico predominante e, por vezes, pretende-se que a propriedade resulte em posição mais protegida que a própria liberdade.” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 137-138).

21 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 240. Ver, também: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica?* In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 491-493

trativas, o que leva à deificação da atividade legislativa e à pretensão de esgotamento da criação da norma jurídica tributária na edição do texto legal.²²

A prevalência deste tipo de visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade teve importante efeito sobre como se desenvolveram os debates a respeito de relevantes temas tributários nas últimas décadas. Durante anos, a grande maioria das controvérsias envolvendo o Direito Tributário circunscrevia-se a:

- debater se o instrumento formal exigido pela Constituição Federal para a introdução da norma tributária havia sido devidamente utilizado – o que, por um longo tempo, passou pelas discussões a respeito da necessidade ou não de lei complementar para a instituição de certos tributos, notadamente as contribuições; ou
- questionar se o fato tributável, conforme delineado na lei infraconstitucional, estava ou não contido no conceito utilizado pela Constituição Federal para a outorga de competência para os entes federativos. Nesse sentido, são inúmeros os exemplos, os quais passam pela discussão da tributação da locação de bens móveis pelo ISS, pela controvérsia envolvendo os conceitos de faturamento e receita bruta na legislação do PIS e da COFINS, entre tantos outros casos.

Esta abordagem essencialmente formal em relação ao Direito Tributário foi suficiente para os contribuintes defenderem suas po-

22 Interessante a observação de Scott Shapiro, no sentido de que quanto mais digna de confiança for a pessoa, maior será a discricionariedade interpretativa que lhe será deferida. De outra parte, a um intérprete menos confiável será conferida menor discricionariedade hermenêutica. Ver: SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011. p. 331.

sições durante algum tempo e fez sentido em determinado período histórico, como o hiato democrático vivido durante a ditadura militar, como analisado por Marco Aurélio Greco.²³ Contudo, parece-nos evidente que o debate de questões tributárias complexas, típicas da sociedade de risco,²⁴ a partir de categorias essencialmente formais e conceituais, esgotou-se,²⁵ sem que muitos operadores do Direito Tributário tivessem notado.

De certa forma, esta busca de refúgio na lei denota uma acentuada desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito. Entretanto, mesmo que estejamos imersos em uma crise institucional, não se discutem as instituições, o que, como veremos no próximo item, torna inviável o avanço na direção da reconstrução do sistema.

2. A Contribuição de Sunstein e Vermeule e a Leitura da Teoria Tributária Brasileira Clássica: Formalismo e Desconfiança Institucional

Em um texto publicado originalmente em 2014, me propus a analisar o que caracterizaria uma abordagem formalista no Direito

23 Ver: GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 227-233.

24 A sociedade de risco é uma categoria estudada pela sociologia e que tem importantes reflexos jurídicos. Sobre a matéria, são importantes os estudos de Ulrich Beck, Anthony Giddens e Zygmunt Bauman. Sobre o tema da sociedade de risco, ver: ROCHA, Sergio André. *A Tributação na Sociedade de Risco*. In: _____. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 16-51; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 43-67.

25 O esgotamento dos argumentos essencialmente formais há muito era pronunciado por Marco Aurélio Greco (Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 64-66).

Tributário.²⁶ Naquela oportunidade, com base na análise de Frederick Schauer, categorizei as teorias formalistas em cinco espécies:

- Formalismo como negação da indeterminação das palavras;
- Formalismo como negação da possibilidade de não aplicação de normas claras;
- Formalismo como crença na dedução silogística mecânica;
- Formalismo como interpretação literal dos textos jurídicos; e
- Formalismo como isolamento do sistema jurídico.

A essas espécies de teorias formalistas agreguei outras três, estas já típicas do debate tributário brasileiro:

- Formalismo como uma certa categoria de qualificação fática;
- Formalismo como opção por princípios constitucionais de segurança jurídica; e
- Formalismos como interpretação dos princípios sob um viés de segurança jurídica.

Não nos cabe retomar os debates apresentados naquele estudo, valendo a pena destacar que o referido texto foi objeto de contraponto feito por Ricardo Mariz de Oliveira, provavelmente a maior autoridade em Imposto de Renda de nosso tempo, autor por quem tenho sincera admiração.²⁷

26 ROCHA, Sergio André. O que é o Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 5-18.

27 Ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves

Como apontei no item anterior, uma das características da teoria formalista brasileira é uma claríssima desconfiança dos órgãos de aplicação do direito, principalmente da autoridade administrativa, que é vista como alguém que tende a abusar de seu poder. De outra parte, o Poder Judiciário é normalmente visto como deficiente, do ponto de vista técnico, para analisar questões tributárias complexas.

Este estado de coisas empurra parte significativa da doutrina tributária para o que podemos chamar de “formalismo de fundo institucional”, no modo apresentado por Cass Sunstein e Adrian Vermeule.²⁸

O ponto de partida desses autores é que os debates sobre interpretação jurídica não consideram uma questão fundamental: as capacidades institucionais. Em suas palavras “debates sobre interpretação jurídica não podem ser sensivelmente resolvidos sem atenção a estas capacidades. A questão central não é ‘como, em princípio, deveria um texto ser interpretado?’ Ao invés, a questão é ‘como devem certas instituições, com as suas habilidades e limitações, interpretar certos textos?’ Se os julgadores podem decidir de forma confiável sobre se a interpretação literal de um dispositivo normativo é absurda, então o argumento para rejeitar o literalismo é fortalecido sobremaneira; se os julgadores são altamente falíveis, o literalismo terá algumas virtudes normalmente ignoradas”.²⁹

Cass Sunstein e Adrian Vermeule levantam uma questão importante. A teoria jurídica não pode ignorar o desenho insti-

(Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 489-518.

28 SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, 55 p.

29 SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 2.

tucional. Você pode ter em um país a teoria tributária mais avançada, porém, se as instituições que interpretarão/aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuem as qualidades técnicas necessárias para desempenhar esta tarefa, o sentimento seguirá sendo de insegurança. Ainda me valendo das palavras dos autores, “debaixo de certas circunstâncias, o formalismo pode ser visto não como representando uma embaraçosamente crua noção de comunicação, mas sim uma sensível e altamente pragmática resposta aos limites institucionais de juízes generalistas e capacidades institucionais do Congresso”. E prosseguem mais adiante, “observadores acadêmicos, normalmente especialistas no tema em apreço, não raro deploram decisões judiciais como ‘estranhas’ ou ‘formalistas’, sem apreciarem o risco de que juízes generalistas, desapegados do texto, poderiam fazer ainda pior. Portanto, é possível que interpretes especializados deveriam recusar o formalismo, mas aqueles que não são especialistas deveriam abraçá-lo; e especialistas acadêmicos não costumam apreciar este ponto”.³⁰

A conclusão do estudo de Cass Sunstein e Adrian Vermeule reforçou esta ideia, de que o estudo da interpretação não pode desconsiderar as capacidades institucionais. Veja-se, em textual:

“Nós argumentamos que temas de interpretação jurídica não podem ser resolvidos adequadamente sem atenção a questões institucionais. Uma variedade extraordinária de pessoas notáveis explorara estratégias interpretativas sem notar que tais estratégias serão inevitavelmente utilizadas por pessoas falíveis e com possíveis efeitos dinâmicos estendendo bem além do caso em análise. Dois mecanismos parecem ser os principais responsáveis por esta cegueira institucional. Um é uma armadilha relacionada ao pa-

30 SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 3.

pel do intérprete: teóricos da interpretação perguntam-se ‘como eu decidiria este caso se eu fosse um juiz?’ – uma questão cuja própria forma suprime a consideração chave de que as regras de interpretação relevantes serão usadas por juízes e não teóricos. A segunda é uma armadilha cognitiva: especialistas, como acadêmicos da área jurídica, criticam as análises insuficientes feitas por juízes generalistas em casos particulares, ignorando que os mesmos juízes poderiam ter feito muito pior, em uma série de casos, tentando emular a abordagem do especialista”.³¹

Há uma interseção entre a perspectiva lançada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule e o persistente formalismo presente no Direito Tributário brasileiro **em relação à elaboração e interpretação/aplicação dos textos legais tributários**. De fato, a busca de segurança na atividade do legislador, mediante a elaboração da lei, se dá muitas vezes pela descrença no órgão de aplicação. Ou seja, se o ponto de partida é de que as leis serão mal interpretadas/aplicadas, busca-se, na sua elaboração, um fechamento conceitual, uma determinação, um enclausuramento, que limitem ao máximo a liberdade de conformação do intérprete/aplicador.

Percebe-se, portanto, que há uma justificativa razoável para que se defenda o formalismo, em algumas de suas facetas, no Direito Tributário Brasileiro, já que concordamos que temos uma crise institucional. Nada obstante, a questão não é se a justificativa é razoável, mas sim se os desideratos de fechamento e determinação, do que podemos chamar de doutrina tributária brasileira tradicional, podem ser alcançados.

Como mencionamos brevemente no encerramento do item anterior, a sociedade contemporânea tem como marcos ca-

31 SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 46-47.

racterísticos a complexidade e a ambivalência. É o mundo da economia digital, das novas moedas, da robótica avançada, das impressoras 3D. É um mundo cuja complexidade fática muitas vezes não somos capazes de sequer compreender. O que é um *bitcoin*? Como funciona? É regulável? É tributável? Imaginar que, diante de fatos hipercomplexos, que surgem, se modificam e desaparecem, em um espaço de tempo inimaginável em outras quadras históricas, o legislador tem condições de congelar nas leis conceitos com pretensão de longevidade, parece-nos, no melhor cenário, uma crença ingênua. Este admirável mundo novo é um mundo onde a segurança jurídica depende demais das instituições de interpretação/aplicação da legislação, do que da infalibilidade redacional do legislador.

3. Revés da Visão Tradicional: A Distinção entre Texto e Norma

A posição acima delineada sobre o papel do texto legal tributário na previsão de conceitos fechados e determinados, asseguradores de uma segurança jurídica quase absoluta, desconsidera a distinção fundamental entre texto e norma. A questão foi bem explorada por Humberto Ávila, cuja lição transcrevemos abaixo:

“Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas do seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que

houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.”³²

Esta mesma diferenciação encontra-se na obra de Ricardo Guastini, que distingue entre “disposição” e “norma”:

“(1) chamo ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;

(2) chamo ‘norma’ todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou fragmento de disposição, ou uma combinação de disposições, ou a uma combinação de fragmentos de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado.”³³

No momento em que se reconhece que o texto normativo *não é a norma jurídica*, coloca-se em xeque a pretensão materializada no esgotamento da criação desta última na edição daquele, havendo que se reconhecer o caráter criativo da atividade de interpretação dos aludidos textos.

4. Revés da Visão Tradicional: A Interpretação como uma Atividade Criativa

A posição sobre o princípio da legalidade acima apresentada tem fulcro em concepções hermenêuticas que, com a devi-

32 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33.

33 GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25-26.

da vênia, parecem-nos superadas, notadamente a crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar ou descrever a prescrição prevista.³⁴

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem, permitem os mesmos interpretações divergentes, as quais serão forjadas tendo em consideração a *pré-compreensão* do intérprete.³⁵

Nessa assentada, há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo, que faz com que não seja possível estabelecer aprioristicamente uma única norma jurídica que seja extraível de

34 Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 9. A idéia de que a interpretação consiste em uma atividade voltada para a descoberta do “verdadeiro” sentido de um texto legal encontra-se presente nos trabalhos de estudiosos da teoria geral do direito e nos compêndios gerais dos diversos “ramos” jurídicos, como em: MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002. p. 327; COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 326; GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 219; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 381; LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I. p. 114; RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I. p. 24; ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977. p. 157; BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975. p. 45; JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I. p. 27; MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I. p. 51.

35 Sobre a *pré-compreensão* do intérprete, ver: GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 2003. p. 354-385; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 285-297; CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001. p. 50-61; ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 87-90; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 104-106.

um determinado texto legal. Veja-se, a esse respeito, a seguinte lição de Eros Grau:

“As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em *normas*). Por isso as *normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições*, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.

Isso, contudo – note-se bem –, não significa que o intérprete, literalmente *crie* a norma. Dizendo-o de modo diverso: o intérprete não é um criador *ex nihilo*; ele produz a norma – não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la.

O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a *norma*) parcialmente *preexiste*, potencialmente, no invólucro do *texto*, invólucro do *enunciado*.³⁶

36 GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 72 e 73. Sobre a função criativa da interpretação, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Btributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 261; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 47 e 48; LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002. p. 109-111; STRECK, Lenio Luiz. *Heremênutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da constituição do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 91 e 92; SCHROTH, Ulrich. *Heremênutica Filosófica e Jurídica*. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (Orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 383 e 384; GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*, 2003, p. 432 e 433; LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, 1997, p. 283-284; ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 139; RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997. p.

Há muito foi superado – ou deveria ter sido superado – o paradigma de que a interpretação/aplicação dos textos normativos se dá de maneira exclusivamente declaratória. Como apontado por Humberto Ávila:

“Exatamente por isso venho sustentando, inclusive na análise anteriormente formulada, que a atividade interpretativa envolve a descrição (reconhecimento, constatação, declaração ou asserção de significados), a decisão (escolha de um significado entre os vários admitidos por um dispositivo) e a criação de significados (atribuição de significado além de dispositivos expressos, atribuição de significado a partir de dispositivos expressos, por argumentação dedutiva ou indutiva, utilização de teorias jurídicas que condicionam a interpretação, introdução de regras implícitas mediante concretização de princípios ou introdução de exceções a regras gerais). Tudo isso por meio da indicação de técnicas interpretativas, argumentos e critérios de prevalência entre eles. [...]”³⁷

Não discrepa desse entendimento a posição de Luís Roberto Barroso que, comentando o tema da perspectiva da interpretação do texto constitucional, aduz o seguinte:

“A moderna interpretação constitucional diferencia-se da tradicional em razão de alguns fatores: a norma, como relato puramente abstrato, já não desfruta de primazia; o problema, a questão tópica a ser resolvida passa a fornecer elementos para sua solução; o papel do intérprete deixa de ser de pura aplicação da norma preexistente e passa a in-

230 e 231; LIMA Maria Ednalva de. *Interpretação e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 87.

37 ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, 2014, p. 176-177.

cluir uma parcela de criação do Direito do caso concreto. E, como técnica de raciocínio e de decisão, a ponderação passa a conviver com a subsunção. Para que se legitimem suas escolhas, o intérprete terá de servir-se dos elementos da teoria da argumentação, para convencer os destinatários do seu trabalho de que produziu a solução constitucionalmente adequada para a questão que lhe foi submetida. [...].³⁸

Este tema foi analisado de forma clara por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, para quem “os textos normativos não se aplicam por si sós. Há a necessidade de o intérprete atribuir normatividade a eles. Diante de casos concretos, de situações que exijam a intermediação de normas jurídicas, os enunciados normativos devem ser compreendidos, dimensionados e dirigidos à aplicação concreta. Ao aplicar dispositivos legais, o intérprete realiza ‘construções de sentidos normativos’, tendo como referência primeira o próprio texto, mas considerando também o contexto de aplicação. A este processo de construção dá-se o nome de interpretação. Interpretação é, portanto, o processo, dirigido à realização concreta do Direito, por meio do qual o aplicador de textos normativos, diante de uma situação que requer a intermediação desses textos, constrói sentidos normativos tendo em conta a estrutura semântica dos enunciados legais, o contexto fático e valorativo envolvido e as possíveis consequências e transformações decorrentes”.³⁹

38 BARROSO, Luís Roberto. Colisão Entre Liberdade de Expressão e Direitos da Personalidade. Critérios de Ponderação. Interpretação Constitucional Adequada do Código Civil e da Lei da Imprensa. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (Orgs.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 258-259. Do mesmo autor, ver: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 386-387.

39 CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 236.

Nota-se, portanto, que a **própria evolução da teoria hermenêutica afasta a ideia tradicional de legalidade e tipicidade tributária, bem como a ilusão da segurança jurídica absoluta da mesma decorrente**. Nada obstante, parece-nos que a principal crítica que se pode fazer à posição apresentada no item 1 acima parte do reconhecimento da inafastável indeterminação das palavras.

5. Revés da Visão Tradicional: A Natural e Inevitável Indeterminação da Linguagem

A complexidade típica da sociedade de risco abala definitivamente os alicerces da concepção de legalidade tributária tradicionalmente sustentada no Brasil.

Com efeito, diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, o legislador tributário tem se valido de *conceitos indeterminados* como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar-se um maior espectro de aplicação das leis fiscais. Como assevera João Francisco Bianco, “o Direito Tributário, na sua busca pela identificação de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação”.⁴⁰

São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto, aparecendo os mesmos quando “a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado”.⁴¹ Nas palavras de Karl Engisch:

40 BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005, p. 21.

41 Cf. GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I. p. 457.

“Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de ‘escuridão’, ‘sossego noturno’, ‘ruído’, ‘perigo’, ‘coisa’. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de ‘assassinato’ (‘homicídio qualificado’), ‘crime’, ‘ato administrativo’, ‘negócio jurídico’, etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito.”⁴²

42 ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 208 e 209. Sobre a vaguedade dos conceitos jurídicos vale a pena citar a seguinte passagem do mestre argentino Genaro Carrió: “Há outros casos em que a incerteza na aplicação ou interpretação de certos termos não brota de que não saibamos em que sentido tenham sido usados, porque sobre isso não temos dúvidas.

Aqui ocorre o seguinte. Estou diante de um caso ou exemplar concreto, cujas características individuais pude examinar em detalhe, contudo apesar de todos meus empenhos não sei se se trata de um exemplo da palavra geral ‘X’, isto é, de um caso de aplicação dela. Minha dúvida não se origina de falta de informação sobre o objeto; sei tudo o que necessito saber dele. Ela se origina em que não sei bem onde termina o campo de aplicação da palavra ‘X’ e este caso para encontrar-se nas proximidades desses mal-desenhados limites, cuja localização não posso precisar. Mais fundamental ainda: tenho a impressão de que carece de sentido falar aqui em limites precisos” (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lengua*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 31).

A questão em exame foi analisada pelo professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, “supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida”.⁴³

A discussão quanto a abertura ou o fechamento dos conceitos tributários é provavelmente uma das que mais divide os tributaristas nos dias atuais.

Parece-nos que a primeira premissa que se deve adotar consiste no reconhecimento de que, como noticia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encon-

43 TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000, p. 96. Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 44; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003, p. 114 e 115; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 250-251; ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 318; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exigibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 183; BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 293-298.

trados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos.⁴⁴

Dessa forma, tem-se que o apego a um suposto fechamento conceitual, característico da doutrina antes examinada, traz consigo uma equivocada compreensão do fenômeno linguístico, sendo inegável a presença de conceitos indeterminados nos textos das leis fiscais, o que certamente põe em xeque a crença, largamente difundida, na existência de uma verdade legal passível de ser alcançada via interpretação.

Alberto Xavier chega a reconhecer ser impossível evitar certa margem de indeterminação conceitual nas leis fiscais, ao afirmar que “a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados”, de forma que “deparando com aquilo que já se tem designado como uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau”.⁴⁵

Com essa observação em mente Alberto Xavier afirma que “a indeterminação conceitual relevante para o Direito Tributário é precisamente *aquela que afeta a referida segurança jurídica*, a mencionada suscetibilidade de previsão objetiva”.⁴⁶

Todavia, seguindo essa linha de entendimento [de que a lei tributária deve ser passível de uma previsibilidade objetiva], enuncia o mestre que esta é viabilizada pelos conceitos determinados. Vejam-se suas lições:

44 ENGISCH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 1996, p. 208 e 209. No mesmo sentido: KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 108.

45 XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 97.

46 XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 97. Entendimento semelhante encontramos em: NOVOA, César Garcia, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, 2000, p. 120.

“Dado tudo o que – deve entender-se por **conceito determinado** aquele conceito empregado pela lei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, **é lógica e conceitualmente unívoco**. Houvera a participação de elementos estranhos à própria lei, houvera a intervenção de momentos subjetivos e individuais na sua aplicação – pois logo aí se perderia univocidade conceitual e, do mesmo passo, a segurança jurídica que dela não pode prescindir.”⁴⁷ (Destaque nosso)

Com o devido respeito pela doutrina professada por Alberto Xavier, torna-se evidente a contradição entre o seu pensamento e tudo o que se aduziu até o presente momento.

A ideia de que se pode alcançar univocidade na interpretação das leis fiscais parece mal-representar o fenômeno hermenêutico, já que, como vimos anteriormente, o processo interpretativo parte da pré-compreensão do intérprete, a qual torna impossível uma completa objetividade hermenêutica. São precisas, a este respeito, as palavras de Marciano Seabra de Godoi, para quem:

“O normativismo conceitualista acredita que, após interpretar *corretamente* a lei (*descobrimo seu verdadeiro sentido*), o intérprete obtém algo como um metro articulado; basta colocar este metro articulado sobre os fatos concretos para, medindo-os segundo os parâmetros objetivamente definidos na lei, operar a subsunção lógica, cujo resultado acredita-se se a fiel expressão da *vontade da lei* para aquele caso concreto.

O direito tributário como um reino frio – mas acima de tudo *seguro* – da lógica racional-subsuntiva também é pressuposto no modelo de interpretação e aplicação de Alfredo Augusto Becker, que em sua *Teoria Geral* afirma

47 XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 98.

que ‘para o juiz a lei é um fato essencialmente *imutável* (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação’ e que ‘a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador’.

Para constatar o equívoco de tal modelo normativista-conceitualista, não é necessário tomar conhecimento da vasta e variada gama de obras jurídicas, produzidas nos últimos 100 anos, que demonstraram que o sentido da norma não é um *dado* anterior à sua interpretação e sim um produto desta; que a interpretação da norma não é tarefa prévia (lógica ou cronologicamente) à sua aplicação aos fatos, que a aplicação da norma aos fatos e condutas é antes um aspecto essencial e imbricado logicamente na interpretação da própria norma.⁴⁸

Na medida em que se reconhece que o intérprete participa do processo hermenêutico, não se encontrando fora do mesmo como pretendia a postura metodológica tradicional, não se pode deixar de reconhecer a impossibilidade de se alcançar uma objetividade plena na interpretação. Afinal, como destaca Marco Aurélio Greco, com base em Paul Ricoeur, a interpretação ocorre em *o mundo diante do texto*, em outras palavras, no intérprete. De acordo com sua lição “Paul Ricoeur, que é filósofo, conclui que, na relação intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o ‘mundo do texto’ nem o mundo ‘atrás do texto’. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto”.⁴⁹

48 GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 76-77.

49 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502.

Tal circunstância é acentuada pela natural indeterminação conceitual e a abertura da linguagem, as quais tornam utópica uma univocidade interpretativa. Citando uma vez mais Marciano Seabra de Godoi, temos que concordar com este autor quando ele sustenta que “a formulação linguística presente no seu texto escrito não significa de modo algum que a norma jurídica esteja **dada** e cabe apenas ao intérprete **cumpri-la fielmente**. O texto escrito (e suas possibilidades semânticas) permite tão somente uma aproximação inicial do intérprete ao conteúdo da norma, funcionando como uma espécie de demarcação grosseira do terreno no qual os argumentos interpretativos haverão de se contrapor”.⁵⁰

Dessa forma é importante que deixemos claro: a presença de conceitos indeterminados no Direito Tributário é inevitável e a mesma traz consigo uma também inevitável relativização da noção clássica de legalidade, na medida em que se reconhece à autoridade fiscal e ao juiz certa margem de liberdade de conformação, devendo-se focar a atenção agora nos mecanismos de controle que protegerão os contribuintes contra um indevido exercício de tal liberdade, a qual permanece pautada pelos limites legais.⁵¹

É importante ressaltar que a abertura conceitual não necessita ser objeto de um debate apenas teórico, ela pode ser verificada empiricamente. O conceito de “renda” é aberto. Se temos uma ideia do que é “renda” nos dias atuais é porque o Supremo Tribunal Fe-

50 GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 221.

51 Faz sentido neste contexto a observação de José Maria Arruda de Andrade, para quem “pode haver, portanto, uma tensão entre a legalidade e o exercício do *poder regulamentar*. Aqui, não se entende que caberia ao titular da competência regulamentar apenas explicitar o que a lei prescrevera. O estudo da função regulamentadora deve ser contextualizado de acordo com o regime jurídico-constitucional da matéria regulada. No âmbito tributário, a própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional imprimem os limites a serem observados, sobretudo em relação à majoração do tributo” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 173).

deral decide sobre o tema há décadas. Ou seja, a concretização do conceito se deu pelo órgão de aplicação do direito. E o que dizer dos conceitos de “operação de circulação de mercadoria” e de “serviço”, que vivem hoje uma revolução com o advento da economia digital. A legislação do PIS/COFINS-Importação trouxe a expressão “resultado da prestação do serviço”, também utilizada na do ISS, sem que uma ou outra dê uma definição do que seria tal resultado. Em outras palavras, a abertura está aí, para quem quiser ver. O fechamento e a segurança jurídica absoluta são quimeras, nunca existiram, mas ainda assim, há quem, numa profissão de fé, opte por acreditar nelas.

6. Críticos da Visão Tradicional

Ao longo das últimas décadas desenvolveu-se uma doutrina que se colocou em contraposição aos autores que viam nos princípios da legalidade e da tipicidade normas que comandam o fechamento conceitual exaustivo, glorificando a atividade legislativa e pondo em segundo plano a atividade de interpretação/aplicação dos textos normativos.

O pioneiro desta visão foi Ricardo Lobo Torres. Em seu livro intitulado *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, que foi sua tese de livre-docência defendida na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, este autor vaticina que “do princípio da *tipicidade* não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade de total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição”.⁵²

52 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 124-125.

Este mesmo autor voltou ao tema em seu *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, onde registrou que, hodiernamente:

“Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, **que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.**

O problema dos conceitos indeterminados está no cerne da metodologia jurídica. A sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica. A problemática da tipicidade, entendida como princípio de determinação [...], absorve em boa parte a dos conceitos indeterminados.”⁵³ (Destaque nosso)

Percebe-se, aqui, a distinta visão de Ricardo Lobo Torres em relação à atuação da Administração Pública. Enquanto as posições dos autores da corrente formalista tradicional são marcadas pela desconfiança em relação à atuação das autoridades fazendárias, a doutrina de Ricardo Lobo Torres atribui à Administração Fazendária papel relevante na interpretação e na integração da legislação tributária. Em suas palavras:

“A lei tributária formal pode ser regulamentada pela Administração através de decretos e outros atos menores (portarias, instruções de serviços, etc.).

53 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 425-426.

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros”.⁵⁴

Esta passagem de Ricardo Lobo Torres ressalta um aspecto que é, em essência, o objeto deste estudo, consistente no fato de que a consequência desta nova visão a respeito da legalidade – que se torna relativa e prevista por padrões – *é um aumento significativo da importância do Poder Judiciário.*

Surge então uma linha doutrinária que não apenas reconhece que há um certo grau de indeterminação do qual o legislador não consegue se afastar, mas que sustenta que a legalidade tributária não deve buscar o pretense fechamento conceitual, mas sim se realizar através da previsão de padrões previstos nos textos normativos que permitam uma abertura suficiente para a necessária adequação à cambiante mutação dos fatos econômicos e sociais. Esta é a visão, por exemplo, de Marco Aurélio Greco, para quem:

“Na ideia da tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que ‘tipo’ é tipo ‘legal’. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre estes dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas.

54 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 435.

Além disto, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade de produção das normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de fatos novos. Ora, se é da experiência que se cria o Direito, quando este chega o fato já aconteceu, sendo natural que haja descompasso entre a produção legal e a realidade. Aí surgem técnicas para tentar circunscrever a realidade. A grande dúvida está em saber como o legislador vai poder disciplinar uma realidade que sabe ser mutante e que atua numa velocidade maior do que a capacidade que ele tem de prever novas regras.

A maneira de acompanhar é prever *standards*, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada.⁵⁵ (Destaque nosso)

Aurélio Pitanga Seixas Filho sustenta posição no mesmo sentido, ao afirmar que “a descrição exaustiva dos fatos econômicos descritos na hipótese de incidência tributária, como visto, não é normalmente adotada pelo legislador, que, em regra geral, adota um conceito genérico que possa abranger todo espectro da capacidade econômica tributada, pois afinal, o princípio da justiça (isonomia) significa dar o mesmo tratamento a todas as pessoas em condições iguais”.⁵⁶

55 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 148.

56 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 23.

Vemos interpretação semelhante na obra de Ricardo Lodi Ribeiro. Este autor, após comentar a visão tradicional a respeito do conteúdo do princípio da tipicidade tributária, argumenta que:

“No entanto, tal posicionamento acaba constituindo uma ideia de Legalidade que se sobrepõe à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do *Estado de Direito*.

Na verdade, o que a doutrina brasileira normalmente chama de tipicidade é a necessidade de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, o que deriva, como se viu, do princípio da determinação.

Contudo, é preciso ressaltar que a ideia de determinação não se extrai de uma estrutura conceitual, cuja abstração é incompatível com a exigência, pelo princípio em questão, de correspondência com os dados perceptíveis extraídos da realidade. Muito ao contrário, a determinação é mais bem atendida pela concretude dos tipos abertos, a partir da sua valoração adequada a uma pauta axiológica aplicável ao objeto da regulação.”⁵⁷

Marcus Abraham também segue esta linha, asseverando que “o modelo jusfilosófico de hoje contempla uma visão que supera as amarras do positivismo conceptualista e economicista que garantia, por um alto preço, uma suposta segurança jurídica, em que a legalidade estrita, a tipicidade implícita e a interpretação restritiva eram os seus pilares de sustentação”.⁵⁸

57 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 35-36.

58 ABRAHAM, Marcus. A Segurança Jurídica e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 112.

Outro Professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro que defende a uma revisão do princípio da legalidade e critica a noção de tipicidade cerrada é Marcos Lívio Gomes. Em suas palavras:

“Assim, o princípio da legalidade ou reserva de lei deve ser interpretado com flexibilidade. Por conseguinte, o enfraquecimento do princípio da legalidade que vem ocorrendo no Direito Tributário se faz acompanhar de maior transcendência das formas infralegais de manifestação do Direito, que, por sua vez, devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelos órgãos jurisdicionais.

No Brasil, o problema reside em que a teoria da estrita legalidade ou legalidade absoluta ou da tipicidade fechada minimiza a importância da interpretação administrativa. O que se questiona é se a legislação brasileira considera o princípio da tipicidade no Direito Tributário e, se assim for, se prevê uma tipicidade fechada ou aberta. Objetivamente, a questão está em fixar, clara e precisamente, os limites da Administração na interpretação para a elaboração do critério administrativo.

Entendemos que a legislação admite a tipicidade aberta. Fomos buscar o fundamento filosófico nos Direitos Fundamentais dos obrigados tributários. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa.”⁵⁹

Há que se separar, aqui, duas visões distintas:

59 GOMES, Marcos Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 67-68.

- uma que questiona as premissas da doutrina tradicional sobre a legalidade e a tipicidade tributária, por entender que a indeterminação – em maior ou menor grau – é inevitável sempre que se constroem normas jurídicas a partir de palavras e que, portanto, não se pode negar a existência de algum grau de liberdade de conformação pelas autoridades fiscais;
- e outra que vai além do mero reconhecimento de que a linguagem é inevitavelmente indeterminada, para defender a utilização intencional de conceitos abertos de forma a se alcançar uma maior abrangência e eficácia temporal do texto normativo.

Já nos manifestamos diversas vezes em linha com a primeira corrente acima – que reconhece a inevitável indeterminação da linguagem. Nada obstante, não subscrevemos a opinião de que o legislador deve, intencionalmente, utilizar conceitos o mais abertos o possível na confecção dos textos legais tributários. Como já nos manifestamos em outra ocasião:

“[...] no âmbito da sociedade de risco, da qual são características intrínsecas a incerteza, a insegurança e a ambivalência, a abertura e a vagueza conceituais são extremamente perigosas para a operacionalidade do sistema, ainda mais quando, por uma questão de praticidade, delegaram-se aos contribuintes as tarefas de apuração, recolhimento e, muitas vezes, de fiscalização dos tributos [...].

Nessa linha de raciocínio, e concluindo este ponto, é de se reconhecer que o princípio da legalidade passível de ser aplicado na sociedade de risco não é o mesmo que se consolidou no âmbito da sociedade industrial. Todavia, há de se ter o cuidado de evitar que as necessárias modificações por que passam o princípio em questão [*Princípio da Le-*

galidade] sirvam para aumentar ainda mais a incerteza e a insegurança características da pós-modernidade.”⁶⁰

Em linha com esta visão, temos sustentado *que simplesmente não existe um princípio da tipicidade*, como pretendido pela doutrina analisada no item 1 acima, mas sim um *princípio da determinação*. Como já escrevemos:

“Com efeito, adotando-se, por exemplo, uma definição de princípio como a de Robert Alexy, para quem os princípios jurídicos são mandamentos de otimização [*rectius, mandamentos a serem otimizados*] que determinam que um estado de coisas seja alcançado sempre que possível, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, não se justificaria falarmos em um princípio da tipicidade tributária.

Tento em conta essa noção de princípio teríamos sim um princípio da determinação, como um mandamento no sentido de que o legislador tributário busque, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, editar textos legais onde os elementos da regra de incidência sejam determinados e acessíveis ao contribuinte.

Porém, veja-se bem, *está-se aqui diante de um princípio jurídico e não de uma regra*.

Da forma como a doutrina tributária muitas vezes trata a questão da determinação das normas fiscais parece que se pretende a existência de uma regra de determinação, no sentido de que ou o texto é determinado ou é inválido.

Tal regra de determinação não existe, devendo-se considerar a mesma como um princípio, na forma alexiana.”⁶¹

60 ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: _____. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 31-32.

61 ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 107.

Esta orientação aproxima-se daquela defendida por Humberto Ávila, que afirma que “a clareza exigida pela segurança jurídica não pode, porém, ser confundida com univocidade, visto que não há um único sentido possível, mas sim uma escala entre aquilo que é mais óbvio e aquilo que é mais contestável”.⁶²

Porém, como reconhece este mesmo autor, decorre do sobreprincípio do Estado de Direito o *princípio da determinabilidade fática*, sendo que, em suas palavras, “na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a determinabilidade fática (também conhecida como legalidade material ou tipicidade ou especificidade conceitual) é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de determinabilidade e de mensurabilidade* para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar”.⁶³

7. Formalismo Seletivo

Um aspecto interessante na análise de autores defensores da visão tradicional de tipicidade cerrada, é que estes sustentam o fechamento **das regras impositivas**. Contudo, quando se tratam de normas que limitam competência tributária, como é o caso das imunidades constitucionais, estes mesmos autores pregam o pluralismo metodológico e a necessidade de se usarem todos os elementos hermenêuticos no processo de interpretação/aplicação do texto normativo. Ou seja, são formalistas em relação à imposição e substantivistas em relação à limitação da tributação.

62 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 322.

63 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 376.

Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem de Roque Antonio Carrazza, quando este autor analisa a imunidade dos templos e instituições religiosas:

“Em suma, o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes. Deste modo, deve manter neutralidade sobre o assunto (não pode subvencionar nenhum culto) e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes.

Note-se que o conceito de religião é aberto, abarcando qualquer crença transcendental de pessoas que se reúnem com a certeza íntima de que estão moralmente obrigadas pelos mandamentos que dela emanam.

[...]

Não é difícil perceber, pois, que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto reforça a salvaguarda o princípio da liberdade religiosa. Tipifica, no dizer expressivo de Ricardo Lobo Torres, seu contraponto fiscal. **Justamente por este motivo, a imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, deve ser interpretada com vistas largas.** Mais do que o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, a desoneração constitucional alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de estender-se, como já vimos, a tudo o que se relacionar às liturgias.”⁶⁴ (Destaque nosso)

Comparando-se a posição deste autor sobre a tipicidade das normas impositivas, com sua leitura das normas que limitam a competência tributária dos entes federativos, verifica-se que o fe-

64 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 25-26.

chamento é trocado pela abertura, a interpretação restritiva substituída pela interpretação “com vistas largas”.

Hugo de Brito Machado, outro grande defensor da tipicidade cerrada, ao analisar a imunidade dos livros, jornais e periódicos é categórico ao afirmar que “na interpretação da norma imunizante tem-se que atualizar o seu significado, **ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido estritamente literal**”.⁶⁵ (Destaque nosso)

Mais uma vez a necessidade de certeza e determinação foi trocada pela abertura e elasticidade.

Como aponta Luís Eduardo Schoueri, comentando decisões sobre o tema, “a amplidão conferida à imunidade vem da postura tradicional, segundo a qual por ela se asseguraria o exercício de direito fundamental. Nesse sentido, qualquer restrição à imunidade feriria o próprio direito protegido”. Porém, adverte Schoueri que “quanto, entretanto, se percebe que a norma de imunidade decorre de vários dispositivos (a mera proteção não seria suficiente), então já é hora de rever esta jurisprudência”.⁶⁶

Concordamos com Regina Helena Costa, quando esta autora afirma que “a partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior”.⁶⁷

65 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 289.

66 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 489.

67 COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 117. Sobre o tema da interpretação das imunidades, ver, também: LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: PerSe, 2016. p. 182-217.

A questão não é que se interprete as normas imunizantes nos marcos do pluralismo metodológico, o que é óbvio. O ponto é se imaginar que as normas de incidência, embora igualmente compostas por palavras, são de alguma maneira fechadas e ultradeterminadas, sujeitas a um processo hermenêutico peculiar.

Desta maneira, como apontado por Ricardo Lodi Ribeiro, “restando evidenciado que o processo de interpretação da lei tributária vai seguir os mesmos passos trilhados na teoria geral do direito, é inevitável reconhecer que os métodos de interpretação são concebidos a partir de uma *visão pluralista*, não havendo que se cogitar uma hierarquia entre eles, que têm igual peso”.⁶⁸ Esta é há muito a posição sustentada por Ricardo Lobo Torres, para quem “a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico*. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e os valores ínsitos na norma. [...]”.⁶⁹

Ocorre que o **pluralismo metodológico se aplica ao Direito Tributário como um todo**, não havendo sentido em se buscar uma metodologia para as normas que atribuem competência e impõem tributos, e outra para as normas que limitam competência e desoneram tributos, razão pela qual só se pode considerar anacrônicos dispositivos como o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que prevê casos de interpretação “literal” da legislação tributária, seja lá o que seja uma “interpretação literal”.

68 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 117.

69 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 153-154.

De toda forma, o que queremos pontuar neste item é que os autores brasileiros que normalmente são apontados como formalistas são apenas parcialmente formalistas. São formalistas em relação às normas atributivas de competência e impositivas, e não poderiam ser mais substantivistas quando a norma elimina ou exclui a tributação.

O mais interessante é que o mesmo se passa em relação ao Fisco, numa demonstração de que o bipolarismo não escolhe lado. As autoridades fiscais buscam as interpretações mais elásticas o possível dos textos legais que trazem regras impositivas. Porém, quando se trata de interpretar um texto normativo veiculador de uma regra desonerativa, ou de uma regra de imunidade, rapidamente se apegam ao esquizofrênico artigo 111, antes mencionado, como se estivessem diante de verdadeira cláusula pétrea constitucional.

O que se percebe, portanto, é que não há coerência. Nenhum lado pode ser apresentado como formalista ou não formalista. Tudo depende da finalidade. Para os autores da linha formalista brasileira tradicional, limitação conceitual se for para haver tributação, abertura e pluralismo hermenêutico para os textos de regras que limitam a incidência. Para o Fisco, elasticidade na interpretação dos textos de regras de incidência, restrição conceitual e formalismo quando a questão envolve não tributação.

8. Do Texto Legal à Decisão

O propósito deste estudo não é, certamente, analisar em detalhe todas as posições teóricas acima apresentadas. De fato, este não é um texto sobre legalidade e tipicidade ou sobre teoria geral do Direito Tributário. Os comentários acima serviram para pontuar um dado fático:

∞

A doutrina tributária tradicional supervaloriza a atividade legislativa e a sua capacidade de fechamento conceitual, com vistas à garantia de uma segurança jurídica virtualmente absoluta. Correntes teóricas mais recentes, contudo, puseram tal noção em xeque, reconhecendo que (i) a inevitável indeterminação conceitual e (ii) a natureza eminentemente criativa da interpretação inviabiliza a pretensão de segurança centrada apenas na lei, de modo que a segurança jurídica deve ser alcançada não só no texto legal, mas igualmente – ou talvez até principalmente – no momento de interpretação/aplicação do texto legal tributário.

∞

Independentemente do grau de indeterminação dos textos legais tributários, o fato é que a teoria tributária deu uma guinada em direção ao reconhecimento da maior relevância do momento de interpretação/aplicação dos mesmos, e aqui reside, provavelmente, **a maior fonte de insegurança no Sistema Tributário Nacional.**

Com efeito, esta maior relevância atribuída à decisão proferida pelo órgão de aplicação do direito tem como consequência o reconhecimento de que a segurança jurídica somente será possível caso tal órgão de aplicação tenha condições de solucionar, de forma adequada, as controvérsias surgidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Este é, em nossa opinião, o ponto mais falho do Direito Tributário Brasileiro: a falta de um órgão de aplicação do direito que tenha condições de exercer a função de solucionar as controvérsias tributárias. Ou seja, o problema não é de teoria, ou de princípios, ou de fundamentos: **o problema é institucional e processual!**

Estamos convencidos de que o sistema brasileiro de solução de controvérsias fiscais é gerador de insegurança jurídica, além

de ser incapaz de efetivamente garantir, aos contribuintes, uma adequada prestação jurisdicional.

Nada obstante, a maior parte da doutrina e da produção literária nacional segue orientada para o estudo da teoria do Direito Tributário e de seus princípios informadores, como se as patologias que assolam a tributação no Brasil pudessem ser resolvidas com aportes teóricos e revoluções principiológicas.

Este opúsculo tem um duplo propósito: em primeiro lugar, destacar algo óbvio, mas pouco observado: **que já passou a hora de reorientar o Direito Tributário da lei para a decisão**. Em segundo lugar, apresentar uma sugestão de modelo para um novo processo tributário.

Em relação a este segundo ponto, é importante destacarmos que nosso propósito aqui não é, de maneira alguma, apresentar um modelo acabado de reforma do processo tributário. Feliz ou infelizmente, a reflexão acadêmica não funciona assim, ainda mais na era da hipercomplexidade da sociedade de risco.

Portanto, o propósito deste breve estudo é dar impulso a um debate. O que é importantíssimo é a dialética. É reconhecermos que há um problema e nos mobilizarmos para encontrar a sua solução. Este é o propósito do próximo capítulo.



Parte II

Por um Novo Processo Tributário

1. Desafios do Processo Tributário

Já escrevi muitas páginas sobre o processo administrativo fiscal.⁷⁰ Depois de alguns anos dedicado prioritariamente à pesquisa de temas relacionados à tributação internacional, retomei o estudo da matéria, publicando a quinta edição do livro “Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário”.⁷¹

A discussão dos desafios presentes e futuros do processo administrativo fiscal não poderia ser tema mais contemporâneo, tendo em vista a repercussão da chamada “Operação Zelotes”, da Polícia Federal, que colocou em xeque o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), mais importante órgão administrativo de revisão de lançamentos de ofício em atuação no Brasil.

Diante da multiplicidade de processos administrativos fiscais, tendo em vista o sistema tributário federativo adotado pela Constituição Federal Brasileira, para que possamos ter um único modelo como paradigma focaremos nossas atenções, neste estudo, no processo administrativo fiscal federal.

Embora tenhamos começado fazendo referência ao *processo administrativo fiscal*, seria um equívoco focar apenas neste, descon-

70 Ver, principalmente: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

71 ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. 5 ed. São Paulo: Almedina, 2017. (No prelo)

siderando a importância do *processo judicial tributário*. O processo tributário deve ser visto em sua *unidade*, e não olhando para as esferas administrativa e judicial como instâncias absolutamente estanques e separadas.

Como já afirmava Antonio Berliri, o controle da legalidade dos atos administrativo-fiscais é problema central do Direito Tributário, “na medida em que de sua solução depende o correto funcionamento do sistema tributário”.⁷² Dessa forma, **não é possível justiça tributária sem um processo tributário justo e equilibrado**, desenvolvido no âmbito de instituição independente, composta por julgadores que conheçam profundamente o Direito Tributário.

É importante observar que, como pontuamos acima, este texto não pretende apresentar soluções prontas e acabadas. O tema do processo tributário necessita, hoje, de um debate aberto de ideias, sem medo e receios que limitem a discussão. Percebe-se que muitas vezes determinados modelos não são objeto de análise porque seriam contrários a estes ou aqueles interesses, públicos ou privados. Neste estudo lançaremos ideias para o debate sem este tipo de preocupação, buscando contribuir para a evolução do sistema de controle dos atos administrativos tributários adotado no Brasil.

2. Redução da Importância do Processo Administrativo: Por uma Justiça Fiscal

O inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal traz a regra da inafastabilidade da jurisdição, ao enunciar que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Esta regra evidencia o sistema de jurisdição una adotado

72 BERLIRI, Antonio. Per un Miglior Funzionamento della Giustizia Tributaria. In: *Scritti Scelti di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1990, p. 899.

no Brasil,⁷³ onde cabe ao Poder Judiciário decidir, definitivamente, sobre conflitos de interesses.

A situação que temos vivenciado no Direito Tributário é patológica, e foge à lógica constitucional.

Com efeito, na área tributária, em razão principalmente das deficiências técnicas do Poder Judiciário para solucionar conflitos de interesses entre o Poder Tributante e os contribuintes, as instâncias administrativas passaram a ter uma relevância que não lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

Nesse contexto, os contribuintes passaram a se ver reféns de órgãos administrativos, compostos por julgadores sem garantias constitucionais, sujeitos a pressões de ordens diversas, públicas e privadas. Em outras palavras, **órgãos que deveriam ser coadjuvantes no sistema de controle da legalidade de atos administrativos de cobrança tributária, passaram à condição de protagonistas.**

O primeiro desafio da reforma do processo tributário deveria passar pelo necessário reequacionamento da função dos órgãos administrativos de julgamento. Seu papel deveria ser secundário em relação ao Poder Judiciário, servindo para evitar que situações onde a própria Administração Fazendária reconheça que um erro foi cometido cheguem aos tribunais.

Problemas atinentes ao funcionamento do órgão administrativo, portanto, não deveriam gerar comoção nacional, nem virar tópico a atrair todas as atenções da Fazenda e dos contribuintes. Contudo, a realidade fática não poderia estar mais distante deste estado ideal.

De fato, como afirmado acima, a relevância dos órgãos administrativos de julgamento não foi atribuída pela Constituição Federal. Ela é fruto, isto sim, das dificuldades técnicas enfrentadas

73 ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 128-129.

pelo Poder Judiciário, em todas as instâncias, para lidar com temas tributários complexos.⁷⁴

A verdade é que o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação na Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam aos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional.

Nada obstante, sabe-se que a tributação vai muito além de tais tópicos, principalmente quando não se está discutindo teses jurídicas em ações ativas iniciadas pelos contribuintes, mas sim autos de infração lavrados considerando matérias concretas e a legislação especial de cada tributo.

Nesses casos, que muitas vezes envolvem e requerem conhecimentos contábeis, tornados ainda mais intrincados com a adoção dos *International Financial Reporting Standards – IFRS* a partir da Lei nº 11.638/2007, o instrumental do juiz médio mostra-se insuficiente. Em verdade, não seria surpresa encontrar um magistrado, responsável pelo julgamento de temas tributários na Justiça Federal, por exemplo, que jamais tenha ouvido falar em IFRS, embora já estejamos fechando a primeira década de sua implementação no Brasil.

Este cenário impulsiona a importância adquirida por órgãos de julgamento como o CARF. Tornou-se lugar comum o reconhecimento de que no Conselho, independentemente das probabilidades de sucesso da demanda, ao menos encontra-se um corpo de julgadores que, na maioria das vezes, possui os conhecimentos técnicos necessários para solucionar a controvérsia apresentada para julgamento.

74 Ver: ROCHA, Sergio André. Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 631-633.

Em decorrência dos problemas encontrados na Operação Zelotes, foi feito um grande esforço em direção à reformulação do CARF. Como veremos, realmente, mudanças são necessárias. Nada obstante, a alteração que nos parece mais fundamental não foi ventilada até o momento: a criação de uma Justiça Tributária especial.

A convicção de que apenas uma Justiça Tributária seria a instância adequada para a solução de conflitos entre Estado e contribuintes parte da leitura de que a Constituição Federal não garante apenas o direito à tutela jurisdicional, mas o **direito à tutela jurisdicional adequada**, o que ressalta a necessidade da existência de um órgão capaz de examinar os fatos postos à apreciação do Poder Judiciário em toda sua complexidade.

Ou seja, a reforma que devia estar em análise é a reforma do próprio Poder Judiciário, e não do CARF. Uma reformulação que diminuísse a importância do Conselho e que levasse para o Poder Judiciário boa parte das demandas que atualmente são analisadas na esfera administrativa. Uma reforma pela criação de uma Justiça Tributária especial e especializada.

Quando se fala na criação de uma Justiça Tributária, uma reação frequente é no sentido de que a mesma não seria necessária, posto que já há alguma especialização em virtude da criação de varas especializadas.

Entretanto, não é desse tipo de especialização que se está cogitando, mas sim da seleção, por concurso específico, de tributaristas de carreira, com sólidos conhecimentos prévios sobre os tributos em espécie e sua legislação de regência, conhecimentos contábeis e do próprio cálculo dos tributos.

Outra crítica à defesa de uma Justiça Tributária especial é a de que a tônica do mundo contemporâneo é a “desjudicialização” das controvérsias. Realmente, a redução dos litígios postos à apreciação pelo Poder Judiciário tem sido buscada a todo custo.

Nada obstante, não se pode perder de vista que o sistema tributário brasileiro, calcado em uma legislação complexa, altamente constitucionalizada e em um modelo aplicativo baseado no autolancamento é – e continuará sendo – altamente litigioso.

Dessa maneira, não parece possível fechar os olhos para a realidade fática e, diante de um modelo impositivo gerador de litígio negar à Fazenda e aos contribuintes um julgador imparcial e independente, tecnicamente capaz de solucionar as lides na área fiscal.

Na falta de um Poder Judiciário capaz de atender às demandas da Fazenda e dos contribuintes, resta-nos focar no processo administrativo fiscal, que aparece como último bastião do debate tributário técnico no que se refere a temas concretos relacionados à aplicação da legislação de cada tributo no dia a dia da atividade empresarial no Brasil. Neste caso, ao invés de uma redução da relevância do processo administrativa, com a revitalização do processo judicial, a solução passaria pela consolidação de uma espécie de jurisdição administrativa, criando-se um ente independente com competência para proferir decisões capazes de formar coisa julgada.

3. Por uma Reforma da Revisão Administrativa do Lançamento Tributário

Como apontei acima, não me parece que haja ambiente para irmos adiante como uma reforma do Poder Judiciário. De outra parte, partindo do nosso paradigma federal, parece que o processo administrativo está em xeque. O CARF tem tido dificuldades de compor seus quadros e tem sido objeto de constantes disputas judiciais, seja pela composição incompleta, seja pela utilização em larga escala do chamado “voto de qualidade”. Portanto, parece-nos que a reforma do processo administrativo não é só uma possibilidade. É uma necessidade.

3.1. Composição Paritária e Seleção dos Julgadores

A composição paritária de órgãos de julgamento como o CARF tem sido apontada, por alguns autores, como tendo fundamento constitucional,⁷⁵ de modo que, de acordo com esta visão, não poderia ser excluída. Esta posição vem sendo sustentada com base no princípio da impessoalidade (artigo 37 da Constituição Federal), que demandaria imparcialidade, a qual seria materializada na composição paritária.

Temos nos posicionado em sentido contrário. A impessoalidade e a imparcialidade do órgão administrativo prescindem da composição paritária. Acreditamos que esta se trata de criação do legislador ordinário, de modo que pode ser alterada ou mesmo suprimida a qualquer momento por lei ordinária. Concordamos, aqui, com o Professor Ricardo Lobo Torres, para quem:

“A representação paritária nos Conselhos de Contribuintes, a nosso ver, é arcaísmo que se precisa eliminar do direito brasileiro. Aqui penetrou por influência das ideias corporativas prevaletentes na Itália dos anos 30. A representação classista já vai desaparecendo até mesmo do Direito Trabalhista.

A eficiência dos órgãos administrativos julgadores depende do conhecimento jurídico e técnico dos seus aplicadores, coisa que se não obtém com a paridade, salvo em raríssimos casos, como parece ser o do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Seria necessário, portanto, que se criassem cargos para a nomeação de pessoas com sólidos conhecimentos da matéria tributária e com reputação ilibada, funcionários públicos ou não. A matéria, não tendo

75 Ver referências, em: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 369.

raiz constitucional, poderia ser alterada pelos entes da Federação que se sentissem prejudicados pelas insuficiências geradas pelo regime paritário.”⁷⁶

Apoiados nesta lição de Ricardo Lobo Torres, sustentamos que a representação classista é um modelo superado, de modo que o CARF deveria ser composto integralmente por julgadores selecionados por concurso, com carreira própria.

Nota-se que nos referimos à *composição integral do CARF*. Em razão da Operação Zelotes, a “representação” dos contribuintes

76 TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 79. Em estudo mais recente, Ricardo Lobo Torres reiterou este entendimento nos seguintes termos: “A mim me parece que uma das medidas mais importantes, que por vezes é discutida, é a supressão da paridade do Conselho de Contribuintes. O Conselho de Contribuintes é um órgão do poder público, um órgão da Administração Federal e dos Estados, que desde a sua criação, ao tempo do Estado Novo Getuliano, tem a forma paritária. Metade dos seus membros é proveniente da Fazenda, e a outra metade é indicada pelas forças produtoras – pelo comércio, pela indústria, e agora também advogados e outros representantes. O fato é que, nessa mudança da processualidade, manter-se o Conselho de Contribuintes de forma paritária, a meu ver, é um atraso, é manter uma situação que não existe. Não há paralelo de monta na legislação estrangeira, ninguém pensa nisso, e tira-se a oportunidade de se ter um corpo de julgadores profissionalizados, um corpo de julgadores concursados, bem remunerados, mas com independência, com formação teórica – porque o Direito Tributário hoje é cada vez mais complicado, e se não se tiver formação, se não se tiver uma iniciação, não se consegue penetrar nas grandes questões que preocupam o segundo grau de solução de controvérsias na Administração Pública. Conselheiros mal preparados, que desconhecem o Direito Tributário, que desconhecem noções de contabilidade, que não têm domínio da instrumentalidade do Direito Tributário, infelizmente não podem julgar a contento” (TORRES, Ricardo Lobo. O papel dos Conselhos de Contribuintes na redução da litigiosidade. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, jul.-dez. 2007, p. 284-285). Outro a criticar a composição paritária é o Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. Porém, sua crítica é em sentido diverso, defendendo o Professor um órgão julgador composto exclusivamente com “representantes” da Fazenda (Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Métodos para Revisão do Lançamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 13º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 32-33.)

foi alvo de inúmeros questionamentos, pondo-se em evidência a estranheza de um modelo que fazia com que profissionais trabalhassem pelo menos duas semanas do mês sem remuneração.

Concordamos em absoluto que a forma de indicação dos conselheiros “representantes” dos contribuintes está longe do ideal (embora seja absolutamente equivocado inferir que tais conselheiros exerceriam a função com vistas a obter qualquer forma de favorecimento indevido).

Contudo, parece **miopia sistêmica** acreditar e defender que o problema se encontra apenas na “representação” dos contribuintes (ao menos se a preocupação é um processo administrativo fiscal justo, e não um instrumento de mera legitimação da arrecadação).

De fato, a “representação” da Fazenda mostra-se, igualmente, patológica. **Julgador imparcial é julgador independente**. E julgador independente deve gozar de **garantias constitucionais**, tais como vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos e subsídios, as quais, para os juízes, encontram-se previstas no artigo 95 da Constituição Federal.

Os chamados conselheiros “representantes” da Fazenda são auditores fiscais de carreira. Esta era a função que desempenhavam antes de se tornarem conselheiros e que voltarão a desempenhar após o fim do mandato no Conselho. Ou seja, não se pode desconsiderar que tais conselheiros estão sujeitos à mais variada gama de pressões institucionais. Afinal, caso não estejam alinhados, em especial nos casos de maior relevo, com a posição de seus chefes, podem sofrer sanções políticas que vão desde a não recondução ao cargo até transferências para postos menos desejados na carreira depois do término do mandato.

Esta preocupação torna-se ainda mais evidente em um período como o que passa o Brasil nos dias atuais, onde as necessidades financeiras do Estado são enormes e os valores auauados que estão “parados” no CARF são apontados pela Fazenda como um dinhei-

ro “em caixa”, como se a conclusão dos julgamentos fosse mera formalidade para seu ingresso nos cofres públicos.

Dessa maneira, entendemos, e não é de agora, que o modelo de “representação” deveria ser extinto, sendo substituído por uma seleção dos julgadores, **todos eles**, por concurso público.⁷⁷

Porém, é importante reforçar que só faz sentido debater mudanças radicais na estrutura do modelo de julgamento administrativo caso se tenha chegado à conclusão de que a criação de uma Justiça Tributária é inviável. De fato, se fosse criada uma Justiça Tributária especial, o CARF poderia ser extinto, realizando-se a revisão administrativa apenas na primeira instância (que se tornaria instância única) colegiada. Nesse cenário, a revisão administrativa seria basicamente fático-procedimental, deixando-se toda a discussão de fundo jurídico para ser apresentada e apreciada pelo Poder Judiciário.

No entanto, não sendo factível uma modificação tão profunda no processo judicial, mantendo-se o modelo atual, aí sim faria sentido investir em um órgão administrativo de julgamento a ser composto por julgadores verdadeiramente **independentes**, o que passa pela sua seleção por concurso público, pelo pagamento de uma remuneração compatível com a função (que poderia ser equivalente àquela de um juiz federal), e pela previsão de garantias constitucionais que há muito são conhecidas como fundamentais para o exercício da atividade judicante (vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos e subsídios).

3.2. *Independência Administrativa*

Outro aspecto importante é a independência administrativa deste Tribunal Administrativo.

77 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 394.

Com efeito, por mais que se argumente que o CARF é independente, na verdade, em termos administrativos ele nada mais é do que um órgão do Ministério da Fazenda.

Há toda uma argumentação jurídica no sentido de que não há, entre o CARF e o Ministério a que se encontra vinculado, uma relação hierárquica no que se refere ao conteúdo técnico das decisões.⁷⁸ Todavia, não se pode perder de vista que, ainda sim, o CARF integra a estrutura orgânica do Ministério da Fazenda.

Dessa maneira, parece-nos que outro desafio importante seria alcançar uma verdadeira independência administrativa para o Tribunal Administrativo. Provavelmente, a saída seria seguir o mesmo modelo de autarquia especial que é utilizado pelas agências reguladoras.⁷⁹ De toda maneira, a criação deste Tribunal Administrativo deveria ser implementada via Emenda Constitucional, de modo que seu fundamento tenha assento na Lei Maior, onde também deveriam estar previstas todas as garantias aplicáveis aos julgadores.

3.3. Decisões Definitivas para Ambas as Partes

Uma das maiores patologias do sistema atual de controle da legalidade dos atos administrativos tributários é a sobreposição de instâncias. A falta de relação entre o processo administrativo e o judicial gera um desperdício de esforços, inaceitável em um mundo onde os recursos são escassos. A questão foi bem apresentada por James Marins, nos seguintes termos:

78 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 236-237.

79 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 393-398.

“No Brasil, entretanto, contrariando as recomendações de nossas mais brilhantes mentes jurídicas, criamos o seguinte sistema: a) diante de controvérsias em matéria tributária laboram independentemente a administração e o judiciário, pois o material produzido no seio do contencioso administrativo não é aproveitado pelos juízes; b) via de regra a etapa administrativa somente é útil quando, o que raramente acontece, vence o contribuinte; c) se o contribuinte, o que é a regra, se vê derrotado em suas pretensões no processo administrativo (muitas vezes após um trâmite de três, quatro ou mais anos), repropõe todo o seu petição perante a instância judicial, em mais cinco ou oito anos de desgaste do aparelho estatal; d) não existe a fundamental ‘harmonia de instâncias’ senão pela singela regra de que o processo judicial prefere ao administrativo.”⁸⁰

Há algumas formulações que podem ser pensadas para se lidar com este problema. Uma delas, por exemplo, consiste em tratar a fase administrativa como instrução da etapa judicial, com recurso contra a decisão administrativa diretamente para a segunda instância do Poder Judiciário.

A ideia está longe de ser nova, já tendo sido analisada por Gilberto de Ulhôa Canto na década de 60. Pela atualidade das considerações de Ulhôa Canto, transcrevemos a seguinte passagem em sua íntegra, mesmo que longa:

“Tem sido frisado que a atual sistemática de processo tributário brasileiro, no âmbito federal, importa superposição de fases administrativa e judicial, nesta se podendo proceder a uma recomposição completa daquela, e, em

80 MARINS, James. As Microreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Processo Administrativo Fiscal 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 95-96.

cada qual, havendo condições suficientes para espantoso alongamento. Com efeito, no estágio processual administrativo, além do tempo que se perde até o proferimento da decisão de primeira instância, há, na segunda, o recurso propriamente dito, e um esdrúxulo pedido de reconsideração ao mesmo conselho. Depois de tudo isso, tendo sido a decisão daquele órgão tomada por maioria, poderá ser reformada pelo Ministro da Fazenda, o que, de per se, já é uma aberração, que reduz o tribunal a uma condição subalterna e quase humilhante.

Por outro lado, se o contribuinte é vencido na instância administrativa, pode ele recolocar a questão perante o Judiciário, em processo que se inicia pelo juiz singular e sobe, em recurso ordinário, ao Tribunal Federal de Recursos, onde, eventualmente, cabe o recurso de embargos, sem se aludir ao extraordinário para o Supremo Tribunal Federal, nas hipóteses previstas na Constituição.

É de toda evidência que uma tão emperrada e lenta sistemática não pode subsistir. Dentre as possíveis soluções, afastada a que consistiria na supressão da interferência do Judiciário, em face dos motivos precedentemente expostos, haveria de ter em conta, ou o apressamento da fase administrativa, ou o da judicial. Foi lembrado que uma instância única administrativa, com duas judiciárias, daria maior celeridade ao processo. A nós, porém, essa maneira de abreviar o curso da discussão parece a menos indicada. Com efeito, pelo crivo técnico dos julgadores administrativos, muita controvérsia chega ao fim, de sorte que é mais conveniente outorgar ao contribuinte o ensejo de submeter a sua pretensão a dois níveis de jurisdição administrativa do que a um só, ainda que lhe reservando a dualidade de etapas no Judiciário.

Por outro lado, e uma vez que se opte pela manutenção das duas instâncias na esfera administrativa, logicamen-

te se indica reduzir a apenas uma na fase judicial, o que, de resto, não ofereceria dificuldade de execução, já que a regra da dupla jurisdição nas causas da Fazenda Pública, sendo de lei ordinária (art. 822, § único, III, do Código de Processo Civil), pode sofrer derrogação por outra lei ordinária. É claro que, em qualquer caso, o problema não se resolveria sem modificação constitucional porque, sob outro ângulo, o art. 104, II, a, da Carta de 1946, atribui competência ao Tribunal Federal de Recursos para decidir como instância recursal aquelas mesmas causas, de sorte que, se devesse prevalecer apenas o juízo singular, não se poderia fugir à alteração do texto acima citado. Entretanto, a fórmula simplificadora da intervenção judicial não nos parece que deva ser buscada com a eliminação de um julgamento de órgão superior colegiado, porque este, e não o juiz singular, é que mais segurança oferece, tanto para a Fazenda Pública como para o contribuinte, em razão do menor arbítrio e da maior possibilidade de acerto que a combinação de vontades dos membros de um órgão colegiado para formular a opinião deste obviamente apresenta em confronto com a jurisdição pessoal.

A alternativa restante, após aceitos os pressupostos acima enunciados, seria atribuir a um tribunal federal competência originária e única (salvo o recurso extraordinário constitucional, que não se deveria pensar em suprimir) para o deslinde judicial das controvérsias de que se está a tratar. No estado atual da estrutura do Judiciário, esse Tribunal seria o Federal de Recursos, que já dispõe de competência para decidir, em segunda instância, todas as causas da União...”⁸¹

81 CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica Elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 61-62.

Percebe-se, assim, o quão antigo é o debate sobre a reforma do processo tributário. Acreditamos que uma sistemática que transforme o processo administrativo na primeira instância do processo judicial não poderia ser implementada considerando a estrutura do CARF tal como se apresenta hoje.

Obviamente, uma movimentação nesta direção demandaria uma emenda à Constituição Federal. Porém, ainda assim, a substituição do julgamento hoje realizado pelo juiz de primeira instância por uma instrução e julgamento administrativos somente seria constitucional se o julgador administrativo fosse independente. E, neste passo, somente o julgador selecionado por concurso próprio, portador das garantias já referidas, e membro de uma instituição independente, teria condições de exercer a função que atualmente é atribuída aos juízes togados de primeira instância.

Dessa maneira, para que se possa cogitar de uma mudança nesta direção, antes de mais nada, seria necessária, a meu ver, a reforma do modelo de revisão administrativa dos lançamentos tributários como um todo, conforme anteriormente sugerido.

Há outra possibilidade, que nos parece mais adequada, que foi ventilada originalmente pelo Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. Sustentou o Professor Aurélio Pitanga a tese de transformação dos então Conselhos de Contribuintes em câmaras arbitrais. Vejam-se suas ideias na seguinte passagem:

“Considerando, então, a existência antiga e com aceitação geral dos Conselhos de Contribuintes, cujo sistema paritário é um modelo similar à arbitragem, bastaria então a legislação conceder o efeito de coisa julgada a estas decisões, significando, assim, que o recurso dirigido aos mencionados colegiados administrativos teria o mesmo efeito da cláusula compromissória.

Ficaria, desta maneira, o contribuinte frente a um verdadeiro Contencioso Administrativo, porém, não obrigatório, podendo escolher o sistema de decisão que considere mais adequado para qualificar o fato gerador (exame pericial) e competente para interpretar a legislação tributária.

Não tem sentido retirar da Administração fiscal o controle hierárquico do lançamento tributário, criando um colegiado paritário, um órgão administrativo mas não um órgão da Administração, conforme Carlos da Rocha Guimarães, com poderes de tomar uma decisão definitiva, exclusivamente, quando favorável ao recurso do contribuinte, permitindo-lhe, ainda, duplicar e prolongar o exame da legalidade do ato administrativo quando a decisão colegiada não atender aos seus interesses.

Com um sistema de arbitragem, decidindo definitivamente a controvérsia, dentro, também, de um verdadeiro Contencioso Administrativo, o contribuinte poderá optar livremente qual o caminho que deverá escolher para constituir o seu dever jurídico tributário.

Como já mencionado, a Administração Pública tem o dever de controlar a legalidade dos atos administrativos por sua forma jurídica natural através da hierarquia, podendo o cidadão recorrer ao Judiciário quando lhe for mais conveniente e obedecendo aos prazos prescricionais.

O que está demonstrado não ser mais conveniente é a existência de um simulacro de Contencioso Administrativo, desnaturado o recurso administrativo apropriado com o desvio para o colegiado paritário, e sendo permitido, ao mesmo tempo ao descontente, a prorrogação da discussão no Poder Judiciário, e, em regra geral, sem qualquer garantia que a dívida tributária seja cumprida com a decisão final.

Portanto, o contribuinte, ao escolher um verdadeiro sistema de arbitragem, como numa cláusula compromissória, estará renunciando ao processo judicial. Se, por outro lado, preferir o processo do Judiciário, não poderá mais socorrer-se do sistema paritário, encolhendo, desta forma, o tempo para solucionar as divergências tributárias.”⁸²

Não concordamos integralmente com esta proposta do Professor Aurélio Pitanga, uma vez que, segundo cremos, não poderia a mesma ser implementada sem que antes as modificações estruturais aqui consideradas fossem realizadas. Em outras palavras, não nos parece que o CARF, tal como estruturado hoje, possa ser convertido em câmara arbitral.

Nada obstante, inspirados nas ideias do saudoso professor, a quem rendemos nossa homenagem, parece-nos ser possível sustentar o caráter definitivo, para ambas as partes, da decisão administrativa.

De acordo com o modelo que propomos, diante da lavratura de um auto de infração, todos teriam direito à revisão pela primeira instância administrativa.

Uma vez proferida a decisão de primeira instância, sendo esta favorável ao contribuinte poderíamos ter um sistema de recurso de ofício parecido com o que temos hoje, aumentando-se, contudo, o valor dos casos que seriam passíveis de revisão.

Por outro lado, na hipótese de decisão favorável à Fazenda, o contribuinte teria duas possibilidades: ou questionaria a decisão perante o Poder Judiciário ou recorreria ao Novo CARF.⁸³ No

82 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 21-22.

83 Na falta de um nome melhor, estamos chamando de Novo CARF, ou seja, novo ente que seria criado na forma proposta neste texto: administrativamente independente do Ministério da Fazenda e composto por julgadores selecionados por concurso público específico.

primeiro caso, teria início o processo judicial nos moldes em que conhecemos hoje. Por outro lado, interposto recurso para o Novo CARF, o contribuinte assumiria o compromisso de aceitar esta decisão como definitiva, sem ter direito de acessar o Poder Judiciário no caso de decisão final desfavorável.

Para que não haja prejuízos àqueles que optarem pelo ingresso diretamente no Poder Judiciário, seria necessário alterar o Código Tributário Nacional para que o ajuizamento da ação anulatória ou mandado de segurança contra o auto de infração, ou a decisão da Delegacia de Julgamento, suspendesse a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final na primeira instância judicial.

Não creio que esta alternativa restrinja qualquer garantia constitucional dos sujeitos passivos tributários. Em primeiro lugar, a opção pela decisão administrativa seria feita pelo próprio sujeito passivo que, em preferindo, poderia levar a questão diretamente ao Poder Judiciário, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ademais, a possibilidade de opção por uma decisão “não judicial” já existe há tempos no ordenamento jurídico brasileiro, no instituto da arbitragem, não havendo nenhuma peculiaridade no campo tributário que exclua controvérsias entre Fisco e os sujeitos passivos da possibilidade de uma solução “não judicial”.

Mais uma vez é importante reforçar: esta sugestão só faz sentido acaso seja criado um ente com personalidade jurídica própria e composto por julgadores selecionados por concurso, com prerrogativas próprias dos juízes. Por outro lado, instituído tal Tribunal Administrativo, não faria nenhum sentido que suas decisões se sujeitassem a revisão.

A única exceção a este modelo (decisão definitiva para a Fazenda e os contribuintes) seria aquela onde determinada matéria jurídica fosse aceita, no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, no regime de repercussão geral ou dos recursos repetitivos, respectivamente. Nestes casos, os processos em curso

no Novo CARF poderiam ficar suspensos até a decisão final pelo Tribunal competente, a qual, uma vez proferida, teria aplicação aos processos administrativos sobrestados.

Como os Tribunais Superiores não raro tardam muito, por vezes décadas, para proferir suas decisões, uma alternativa ao modelo de suspensão poderia ser a previsão de alguma espécie de ação rescisória, de modo que fosse possível rever a decisão contrária a decisão posterior do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, sem a suspensão dos processos em curso.

4. Execuções Fiscais e Ações Ativas do Contribuinte

Considerando o ponto de partida debatido na primeira parte deste estudo é possível perceber que o mesmo tem como foco a revisão dos atos administrativos de constituição do crédito tributário. Desta maneira, as considerações apresentadas nos itens anteriores desta Parte II tiveram como foco exatamente essas situações.

Feita essa ressalva, considerando os comentários acima e a proposta que foi apresentada, é possível que se questione a respeito do tratamento de dois pontos: o que fazer com as execuções fiscais e com as ações de iniciativa do contribuinte?

Este certamente não é o lugar para debatermos o processo de execução. Enquanto escrevo este livro estou na fase final de orientação de uma dissertação de mestrado, de autoria de Erico Teixeira Vinhosa, que está explorando as deficiências atuais do processo de execução e apresentando importantes sugestões para o aumento de sua efetividade.

Considerando o escopo deste estudo, o que importa é deixarmos registrado que não vemos razão para o processo de execução sair do âmbito do Poder Judiciário.

De fato, no processo de execução o Estado exerce seu poder de coação sobre o administrado, não sendo de se esperar que esta função seja transferida para a Administração Pública – por mais que haja debates a respeito da implementação de uma execução fiscal administrativa.

De outra parte, com a adoção de uma proposta nos moldes da apresentada neste trabalho, apenas teríamos discussões de mérito mais complexas no curso da execução caso o contribuinte não questionasse judicialmente a matéria após a decisão da primeira instância administrativa, nem levasse o tema para o Novo CARF.

Assim sendo, seria de se esperar que as discussões na execução tivessem maior relação com questões jurídicas, como a prescrição da pretensão da Fazenda, ou a ocorrência de alguma outra forma de extinção do crédito tributário, ou ainda questões referentes ao próprio título executivo.

Nessa linha de raciocínio, nenhuma eficiência seria alcançada tirando-se o processo de execução da esfera judicial.

O mesmo pode ser dito em relação às ações ativas de iniciativa do contribuinte. De uma maneira geral, nesses casos estamos diante de demandas que têm como fundamento jurídico-tributário a interpretação/aplicação de princípios jurídicos e de dispositivos do Código Tributário Nacional. Mesmo quando se discutem questões específicas de algum tributo as controvérsias tendem a ser mais conceituais. Nesses casos, parece-nos que a manutenção da competência decisória na esfera judicial tampouco é prejudicial.

5. A Revisão dos Atos Administrativos Estaduais e Municipais

Por uma questão de simplificação, optei neste opúsculo por usar a União Federal como paradigma. É claro que a aplicação das

considerações acima no contexto dos Estados, Distrito Federal e Municípios merece ponderações específicas. Contudo, à primeira vista não me parece haver qualquer empecilho para que o mesmo modelo seja adotado em nível estadual, distrital e municipal. Para evitarmos a multiplicação de entes, talvez pudéssemos considerar a constituição de um único Tribunal Administrativo por Estado, assumindo este a competência de revisão dos atos administrativos de cobrança estaduais e municipais.

6. Conclusão desta Parte

Como sustentamos na Primeira Parte deste livro, vemos nas carências do processo de controle da legalidade dos atos de lançamento de ofício uma das maiores causas de insegurança do Sistema Tributário Nacional. Em um cenário de desconfiança mútua entre Fisco e contribuintes, a ausência de um órgão de aplicação do direito que seja depositário da confiança de ambas as partes, reforça a distorção da **abordagem binária ou bivalente no Direito Tributário Brasileiro**, denunciada por Marco Aurélio Greco, para quem:

“Esta dificuldade enfrentada pela doutrina tem sua origem na premissa de que seria possível reconduzir toda realidade sempre a duas categorias opostas e, por consequência, a interpretação deveria orientar-se no sentido de identificar a qual delas pertenceria o objeto. Esta ideia de interpretar a realidade, inclusive jurídica, a partir de categorias opostas (lícito/ílcito; direito interno/direito internacional; vigência/não vigência; tributo/não tributo etc.), retrata um modelo de compreensão do mundo apoiado em uma *lógica bivalente* que, em última análise, encontra sua origem no princípio da não contradição formulado por Aristóteles. Admitida a ideia de uma lógica bivalente é,

então, possível criar uma tabela de verdade das afirmações feitas sobre a realidade. De fato, se algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo, determinada conduta, se for lícita, não será ao mesmo tempo ilícita, e assim por diante.

Ocorre que esta visão bivalente está passando por uma profunda revisão. Todo modelo teórico de compreensão da realidade implica uma simplificação do objeto para fins de permitir seu exame, a partir de elementos que constituiriam seu núcleo essencial. Essa lógica bivalente (sim/não; certo/errado; 0/1 etc.) está se demonstrando insuficiente ou inadequada para explicar a realidade por corresponder a uma simplificação exagerada de um mundo complexo (simplificação, portanto, irreal).⁸⁴

Ora, um Direito Tributário apoiado em uma lógica bivalente, baseada em conceitos antagônicos, tende a exacerbar os conflitos, já que, se estou certo, meu interlocutor definitivamente estará errado. Como apontado por Lyvia de Moura Amaral Serpa:

“À luz de uma moralidade tributária, não é aceitável a ideia segundo a qual a administração fiscal sempre deverá interpretar a legislação com o intuito de maximizar a arrecadação, em detrimento dos princípios constitucionais tributários e das garantias fundamentais dos contribuintes. Também não é razoável supor que os contribuintes sempre buscarão interpretar a legislação distorcendo-a ao ponto de obter uma situação de evasão fiscal.

Por isto, é mister a instituição de um ambiente que permita um verdadeiro diálogo e cooperação entre fisco e contribuintes, com vistas à prevenção de litígios.”⁸⁵

84 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 494.

85 SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *Cooperação no Direito Tributário Um modelo de Prevenção de Litígios entre Fisco e Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 2-3.

É imperiosa a criação de **espaços de consenso**.⁸⁶ Fisco e contribuintes não podem ter uma desconfiança mútua absoluta. Ademais, tais espaços de consenso têm que estar disponíveis a todos, e não apenas a uns poucos eleitos. Na linha do que vimos defendendo acima, um passo importante para a evolução da relação Fisco-contribuinte é a existência de um julgador imparcial, tecnicamente capacitado, com independência funcional e garantias constitucionais.

Em um ambiente litigioso, como é o ambiente tributário no Brasil, não se pode imaginar um cenário de convivência harmônica sem a certeza de que eventuais controvérsias serão solucionadas de forma eficaz e legítima.

No contexto atual, onde a revisão administrativa vem tendo sua legitimidade questionada diuturnamente, e o controle judicial não se mostra eficiente, é até natural o “encastelamento” das partes em posições diametralmente opostas. A Fazenda desconfiada de que o contribuinte fará tudo ao seu alcance para não pagar o tributo devido e o contribuinte desconfiado de que a Fazenda tenderá sempre a abusar de seu poder para cobrar tributo além do devido.

Este distanciamento é absolutamente improdutivo. O contribuinte tem que reconhecer que as pretensões de arrecadação do Estado são legítimas e devem ser defendidas, da mesma maneira que o Poder Público deve reconhecer a legitimidade da busca por um sistema tributário equilibrado e simples, que seja indutor do investimento privado e não fator de desincentivo.

Por essas razões, entendo que a adoção de alguma reforma sistêmica, como a aqui proposta – embora não necessariamente a

86 Para uma sugestão de um novo modelo de relação entre Fisco e contribuintes, ver: SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *Cooperação no Direito Tributário Um modelo de Prevenção de Litígios entre Fisco e Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 195-232.

aqui proposta – é essencial para que possamos avançar. As questões que nos desafiarão neste Século XXI serão complexas demais para lidarmos com elas como inimigos. A criação de uma instituição que possa ser o pilar da interpretação/aplicação no Direito Tributário é o ponto central a proposta apresentada neste capítulo.

Parte III

Conclusão

Este breve texto, como antecipamos, não tem por objetivo trazer uma solução pronta e acabada para o problema institucional de resolução de litígios tributários no ordenamento jurídico brasileiro. De fato, muitas vezes sentimos que ainda temos dificuldade com a crítica acadêmica. Ignoramos que a função da academia é exatamente levantar as questões e forçar o debate, sem necessariamente apresentar uma solução já fechada.

Dos comentários apresentados anteriormente tenho apenas a convicção sincera de que a busca de segurança jurídica no texto normativo, lastreada em princípios como a legalidade estrita e a dita tipicidade cerrada, alcançou seu limite. É um discurso que se esgotou e que falhou em garantir segurança ao contribuinte. Obviamente que a posição aqui defendida não sustenta a insignificância da lei, mas sim se posiciona contra o “endeusamento” da lei e a perspectiva de que é possível ao legislador enclausurar um texto tão preciso na lei, a ponto de afastar qualquer liberdade de conformação por parte do intérprete/aplicador.

Dessa forma, não tenho dúvidas de que a extrema insegurança vivida pelos contribuintes atualmente decorre da sua completa falta de confiança nos órgãos de aplicação do direito. Não se trata necessariamente de déficits teóricos ou normativos. A questão que se nos apresenta é essencialmente institucional. A falta de confiança nos órgãos de aplicação gera um distanciamento absolutamente indesejado entre Fisco e contribuintes, que se posicionam como verdadeiros inimigos, sem que seja possível a criação dos indispensáveis espaços de consenso.

Explicava esta questão aos meus alunos de graduação na Universidade do Estado do Rio de Janeiro e usei para eles o seguinte exemplo. Pedi que imaginassem um professor – não eu, obviamente –, que fosse conhecido por atribuir notas arbitrárias e não razoáveis – da perspectiva dos alunos. Ora, este fato seria um grande fator de insegurança, caso não houvesse nenhum órgão revisor da nota, ou se o órgão revisor da nota fosse um professor de teoria geral do direito – ou seja, alguém sem o conhecimento técnico sobre a matéria da prova. Contudo, caso a nota fosse passível de revisão por outro professor ou professores, da mesma matéria, que conhecessem profundamente o tema da prova, a insegurança dos alunos seria pequena, já que, mesmo diante de uma primeira nota com a qual não concordassem, depositariam sua confiança na decisão final.

Este é o desafio. A legislação brasileira é complexa? É, sem dúvidas. Este é um fato típico do Brasil? De maneira alguma. Veja-se a seguinte passagem de Klaus Vogel, citado por Klaus Tipke, comentando o sistema tributário alemão:

“Klaus Vogel descreve a situação atual como segue: ‘São os princípios jurídicos em que se baseiam nossas leis tributárias, ou melhor: em que deveriam basear-se, em grande extensão não mais salvaguardados, tornados irreconhecíveis. Eles foram por um sem número de alterações e complementações tão sobrepostos e deformados por exceções e novamente exceções a essas exceções, que para os atingidos não são mais reconhecíveis como tentativas de uma distribuição justa da carga tributária. **Com certeza, o Direito Tributário já há muito, desde ao menos a Primeira Grande Guerra, se converteu para o leigo em um ramo jurídico difícil de abarcar. Hoje, entretanto, também um especialista dificilmente ainda pode dominar ...** Já desde os anos setenta e oitenta multiplicaram-se

por isso as manifestações de juízes superiores, advogados e cientistas, que descrevem o vigente direito tributário como ‘caos’, ‘selva’ ou até mesmo ‘perversão’. Nesse caos conseguem os altamente remunerados, que podem dispor de um caro aconselhamento tributário, reduzir legalmente seus deveres tributários. Os mal remunerados não tem essa possibilidade. Eles pagam, como já se expressou renomado diplomado em gestão empresarial, um ‘imposto para tolos’. ‘[...]’⁸⁷ (Destaque nosso)

Nessa ordem de ideias, a grande proposta deste livro é que temos que começar a buscar segurança jurídica na interpretação/aplicação do direito, rediscutir o processo tributário, mas, principalmente, discutir as instituições responsáveis pela aplicação do Direito Tributário. Pode ser que nenhuma das sugestões acima seja o caminho. Meu objetivo neste opúsculo não era chegar no destino, mas defender que devemos urgentemente iniciar a caminhada.

Conforme sustentado acima, vejo como solução ideal para as carências da interpretação/aplicação do Direito Tributário a criação de uma Justiça Tributária especial e especializada, que selecionasse, desde o concurso, julgadores com formação e conhecimentos tributários e contábeis sólidos, abrindo-se a concorrentes sem formação jurídica formal – ou seja, o julgador não teria que ser necessariamente formado em Direito.

Embora entenda que esta é a melhor alternativa, uma vez que me parece remota a chance de a mesma ir adiante, foquei minhas atenções no processo administrativo fiscal. Neste caso, a crise vivida pelo modelo atual – especialmente na esfera federal – praticamente impõe alguma mudança.

87 TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 74.

A tese defendida neste estudo é de que os principais problemas do processo tributário brasileiro – falta de especialização do julgador e sobreposição de instâncias – poderiam ser superados substituindo-se o CARF por um ente com personalidade jurídica própria, independência administrativa e financeira, e um corpo de julgadores com formação técnica e garantias constitucionais, cujas decisões seriam definitivas tanto para a Fazenda Nacional quanto para os contribuintes.

Este novo Tribunal Administrativo atuaria apenas na revisão de autos de infração, mantendo-se o modelo atual de julgamento das execuções fiscais e das ações de iniciativa do contribuinte desvinculadas de um ato de cobrança.

Por outro lado, não nos parece haver nenhum impedimento apriorístico para que este modelo seja levado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com a criação de um ente por Estado e no Distrito Federal com competência para rever os autos de infração estaduais e municipais.

Excurso

Contexto Histórico, Mentalidade do Contribuinte e Tributação

É um tanto paradoxal, mas da mesma maneira que nunca foi tão necessário o debate proposto neste estudo, talvez jamais tenha havido, na história da República, um pior momento para a inicia-lo.

Um dos temas menos estudados pela literatura tributária brasileira é a psicologia tributária, ou seja, o conjunto que questões culturais, históricas e comportamentais que motiva o contribuinte a espontaneamente pagar tributos. Para Günter Schmolders, “a principal tarefa da psicologia tributária permanece sendo analisar a residência à tributação direta dos indivíduos e nações de acordo com a sua ‘mentalidade tributária’. Esta mentalidade difere largamente entre os diferentes povos da Europa. Enquanto no mundo latino, a palavra ‘imposto’ tem um significado sentido como uma ‘imposição’ sobre os cidadãos (*impôt, imposto, impuesto*), a palavra em alemão, *Steuer*, significa ‘suporte’ e a palavra escandinava *skat*, representa o tesouro comum destinado para propósitos comuns”.⁸⁸

De fato, mesmo que não tenhamos uma pesquisa empírica nesse sentido, concordamos com Ives Gandra da Silva Martins, quando este autor caracteriza as regras tributárias como regras de rejeição social. Em suas palavras “espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das

88 SCHMÖLDERS, Günter. *The Psychology of Money and Public Finance*. Tradução Iain Grant e Karen Green. New York: Palgrave, 2006. p. 159.

normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito. A sanção para a norma social de aceitação sem resistência é complemento natural à sua vigência e eficácia. A sanção para a normal de rejeição social é complemento essencial à sua vigência e eficácia. Mesmo sem sanção, a norma de aceitação sem resistência seria cumprida pela grande maioria da população. A norma de rejeição, sem a sanção, seria cumprida por muitos poucos. [...].⁸⁹

A atual crise ética do Estado Brasileiro fez com que o debate tributário regredisse décadas para o auge do formalismo. De fato, a percepção de que o recolhimento de tributos se presta apenas a financiar os interesses pessoais de agentes públicos e empresas, que em conluio com o Poder Público se mobilizam para saquear o Estado, transforma-se em justificativa para a negação de qualquer motivo de fundo moral para o pagamento de tributos.

É neste ambiente que vozes se levantam para ressuscitar o há muito enterrado *in dubio contra fiscum*,⁹⁰ e que a circunscrição da tributação àquilo que está claro, evidente, indubitável no texto legal se torna um lema.

Além o impacto devastador da corrupção, não se pode perder de vista que a necessidade dos serviços públicos é inversamente proporcional à condição econômica do sujeito, de forma que aqueles mais ricos, que em princípio teriam melhores condições de contribuir para o financiamento das atividades estatais, são exatamente aqueles que delas menos necessitam.

De fato, quanto maior o poder aquisitivo de determinada pessoa menos dependerá ela do Poder Público para a manutenção

89 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

90 Sobre o tema, ver: GODOI, Marciano Seabra de. A Volta do *In Dubio pro* Contribuinte: Avanço ou Retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 17º Volume*. São Paulo: Dialética, 2013. p. 181-197.

de sua saúde e de seus familiares, para a educação de seus filhos, para a defesa de sua propriedade, para assegurar sua aposentadoria etc. Todavia, é essa pessoa, com reduzidas *relações diretas e evidentes* de necessidade com o Estado-Administração, quem, pelo princípio da capacidade contributiva, deve contribuir mais para a Fazenda Pública.

Esse é o dilema que se coloca perante todos nós, *quem necessita das ações estatais não tem como contribuir, enquanto quem tem como contribuir necessita muito pouco (ou não necessita) de intervenções estatais diretas*. Não é por outra razão que se tem buscado muitas vezes fundamentar a tributação em princípios como a *solidariedade*, na medida em que se percebe que o recolhimento dos tributos, em grande parte das vezes, se dá em benefício de terceiros.⁹¹

Sobre essa questão é interessante a seguinte passagem de Jean-Marie Guèhenno:

“O próprio enriquecimento de nossas sociedades torna, assim, problemática a definição de ‘serviço mínimo’ esperado do Estado. A partir do momento em que a segurança e a saúde deixam de ser apresentadas como expressão de solidariedade nacional, igual para todos, e passam a ser consideradas serviços adquiríveis no mercado, a desigualdade de condições é reintroduzida em domínios

91 Veja-se a seguinte passagem de Ricardo Lobo Torres: “O grande problema ético da capacidade contributiva é o do seu fundamento. As explicações positivistas, como adiante veremos, fundavam-se em idéias economicistas como a do sacrifício. Com a virada kantiana procura-se ancorar a capacidade contributiva nas idéias de solidariedade ou fraternidade e benefício.

A *solidariedade* entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral jurisdicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais” (TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.). *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 186).

de onde parecia ter sido afastada. E a articulação entre o mínimo assegurado pelo Estado e o facultativo proveniente do mercado levanta grandes dificuldades políticas: se o financiamento privado do facultativo vai cobrir igualmente o necessário, os que têm meios para esta cobertura privada tornam-se cada vez menos dispostos a financiar, pelo imposto, o mínimo daqueles que não têm os mesmos recursos. O imposto muda de natureza: enquanto, ainda outro dia, era ao mesmo tempo uma contribuição para se obterem serviços que se pensava precisar um dia e um ato de solidariedade, tornou-se apenas um gesto de solidariedade. Não surpreende que habitantes de bairros exclusivos, protegidos por segurança privada, protestem por ter que pagar impostos para financiar a polícia do Estado. Contrariamente, os que têm necessidade desse mínimo ficam preocupados com a flexibilidade que permite a privatização do facultativo: a oposição de inúmeros sindicatos franceses às disposições excessivamente favoráveis aos fundos de pensão privados se explica pelo temor que o crescimento deles ameace o consenso sobre os descontos obrigatórios que financiam as aposentadorias dos que só têm o necessário. [...].”⁹²

Além de muitos contribuintes não utilizarem grande parte dos serviços fundamentais prestados pelo Estado, outra circunstância que mina o interesse em contribuir reside na *complexidade* do mundo atual e do papel desempenhado pelo Poder Público, de forma que no dia a dia de nossas vidas temos a falsa impressão de que não aproveitamos nada do Estado e da organização estatal e que, portanto, não devemos contribuir para sua manutenção. Esse

92 GUÉHENNO, Jean-Marie. *O Futuro da Liberdade: A Democracia no Mundo Globalizado*. Tradução Rejane Janowitz. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003. p. 51-52.

ponto de vista foi ressaltado por Sven Steinmo, como se infere da passagem abaixo transcrita:

“Em um influente artigo intitulado ‘Por que o Governo é tão Pequeno em uma Democracia’ (1960), Anthony Downs apresentou o que acredito ser um dos dilemas centrais enfrentados em uma democracia moderna: Eleitores são muito desinformados, mas racionalmente egoístas. Primeiramente, tendo em vista que os benefícios são muitas vezes difusos, os cidadãos são incessíveis ou ignoram uma grande parte dos benefícios que eles recebem. Porque os tributos são diretos, os cidadãos estão penosamente conscientes dos custos do governo. Porque são racionais, eles se oporão a pagar por benefícios que não percebem. Considerando a complexidade do governo moderno e o escopo e alcance das atividades desempenhadas pelo mesmo, é difícil para os cidadãos avaliar com precisão os custos versus os benefícios: os cidadãos sentem os custos do governo em forma de tributos diretos, enquanto benefícios como ar puro, boas estradas, mão-de-obra capacitada, defesa nacional e redução da pobreza são sentidos de forma muito menos precisa ou são pressupostos.⁹³

Não é demais destacar que o trabalho de Steinmo teve por base a análise dos sistemas tributários da Suécia, dos Estados Unidos e da Inglaterra, países cuja realidade socioeconômica é bem diferente da brasileira.

Todavia, se nem sempre se pode dizer que, no Brasil, viajamos por estradas bem conservadas, temos uma mão-de-obra capacitada fomentada pelo Estado, uma defesa competente da soberania nacional e conseguimos vislumbrar a redução da pobreza em

93 STEINMO, Sven. *Taxation & Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press, 1993. p. 193.

nosso país, é verdade, por outro lado, que também aqui é possível verificar que nossa capacidade de identificar as atividades estatais em nosso proveito e em proveito da coletividade é pequena, sendo inverídico afirmar que o Poder Público nada faz em benefício daqueles que contribuem aos cofres públicos, mesmo que estes não sintam tais efeitos diretamente.

Diante do exposto, o pagamento de tributos há de ser sempre entendido como um dever jurídico constitucional decorrente da vida em sociedade,⁹⁴ não dependendo, na maioria dos casos, de uma comutatividade entre o decréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte e qualquer benefício concedido pelo Estado.

A despeito desses comentários, é evidente que não se pode negar o papel da história. Não existe um único princípio da segurança jurídica universal e atemporal. A defesa da segurança, em um Estado ditatorial e em um Estado Democrático de Direito não tem as mesmas cores. Não há nenhuma sombra de dúvidas de que o contexto histórico importa.

O cenário descrito acima, de ineficiência gerencial e corrupção como regra, ao invés de tornar desimportantes as considerações apresentadas neste livro, aumentam a necessidade de aqueles que pensam o Direito Tributário cientificamente se desapegarem de reações meramente emocionais, para buscar soluções objetivas. Afinal, como expresso na famosa frase de Benjamin Franklin, “neste mundo, nada pode ser dito como certo, a não ser a morte e os impostos”.

94 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 336; PIRES, Adilson Rodrigues. O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 80-82; TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 16.

Como temos sustentado, a negação da tipicidade, conforme tradicionalmente defendida por certos autores, não é uma questão de escolha. É simplesmente o reconhecimento da impossibilidade do pretendido enclausuramento da realidade sempre cambiante em um texto absolutamente determinado.

Dessa maneira, a proposta que apresentamos neste trabalho, ao invés de se basear numa regressão ingênua ao formalismo napoleônico, de base legalista, tem como premissa a percepção de que esta viagem no tempo é impossível. Desta maneira, a busca da tão abalada segurança jurídica passaria, necessariamente, por uma reforma das instituições que interpretam/aplicam a legislação tributária.

Obviamente que a recuperação de um sentimento de cidadania, refletido em uma **cidadania fiscal**, teria um papel igualmente transformador. Contudo, não nos parece que seja possível imaginar que isso seja possível no curto e médio prazos.

Tomemos o exemplo do planejamento tributário. Após a edição da Lei Complementar nº 104/2001, a reação de um setor majoritário da doutrina foi rejeitar que pudesse haver qualquer controle ao livre exercício do direito de organização empresarial. Veio a regulamentação na Medida Provisória nº 66/2002, e as regras foram taxadas de fascistas e típicas de regimes totalitários. Resultado: não houve regulamentação, a Receita Federal implementou a desconsideração a fórceps, os Conselhos de Contribuintes e, posteriormente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais suportaram a orientação das autoridades fiscais, e o Poder Judiciário se omitiu em relação ao tema. A consequência foi um cenário da mais grave insegurança jurídica.

Este é o *grande paradoxo* gerado pelas teorias que pregam ser “pró-contribuinte”: com a finalidade de buscar a máxima segu-

rança, geram insegurança, impedindo que se alcance a *segurança jurídica possível*.⁹⁵

A direção tomada pela Receita Federal e muitas vezes chancelada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a aplicação generalizada da multa agravada de 150% reflete uma patologia no tratamento do tema. Questiona-se: qual a solução? Há alguma expectativa de voltarmos à década de 1990, onde o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovava a operação que se convencionou chamar de “casa e separa”?⁹⁶

Minha resposta a uma questão como esta é um sonoro não. Não vejo retorno àqueles tempos. Desta forma, agarrar-se à leitura

95 Em sua tese sobre segurança jurídica Humberto Ávila explorou diversos paradoxos da segurança jurídica. Ver: ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 40-67.

96 Vejam-se, neste sentido, as seguintes decisões: “IRPF – GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO. Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como elisão fiscal e não evasão ilícita.” (Acórdão nº 106-09.343 – 1997) “GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA. A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei releva o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe à autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratégia para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução de ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano-calendário de 1997 não havia a incidência de imposto sobre ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem.” (Acórdão nº 106-14.483 – 2005)

formal da legislação tributária, que lastreava aquelas decisões, parece equivalente a remar uma canoa furada no meio do oceano. A segurança, no caso do planejamento tributário, por exemplo, seria encontrada na previsão de padrões na legislação do que seria o limite para um planejamento tributário legítimo, com a existência de um órgão de aplicação do direito, independente e tecnicamente competente para rever os casos concretos.

Mudar não é fácil. Mudar, quando se tem a percepção de que a mudança é para pior, é mais difícil ainda. Já escrevi, em outra oportunidade, que “um dos desafios mais difíceis enfrentados pelos operadores do direito é a superação de dogmas que há muito habitam seu ideário teórico. Essa é a razão pela qual, na maior parte das vezes, prefere-se o conforto do *sensu comum teórico* estabelecido,⁹⁷ do que o *horror da indeterminação*⁹⁸ trazido pela mudança de paradigmas”.⁹⁹ Contudo, acredito que somente haverá segurança do outro lado da mudança. Pode ser que tudo que escrevi nas páginas anteriores esteja errado, mas a inevitabilidade da mudança é algo que deve ser debatido. Não podemos mais viver numa realidade teórica alternativa, onde os textos são claros e todas as pessoas são felizes. É hora de encarar a realidade como ela é. Só assim avançaremos nos debates a respeito de como garantir a segurança dos contribuintes na sociedade digital.

97 Sobre o *sensu comum teórico* dos juristas ver: WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I. p. 22.

98 A expressão é de Zygmunt Bauman (BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999. p. 9).

99 ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 77.



Bibliografia

ABRAHAM, Marcus. A Segurança Jurídica e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Colisão Entre Liberdade de Expressão e Direitos da Personalidade. Critérios de Ponderação. Interpretação Constitucional Adequada do Código Civil e da Lei da Imprensa. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (Orgs.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999.

BERLIRI, Antonio. Per un Miglior Funzionamento della Giustizia Tributaria. In: *Scritti Scelti di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1990.

BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975.

BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005.

CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica Elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regulamentar no Direito Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Language*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A Forma e a Substância no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exigüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I.

GODOI, Marciano Seabra de. A Volta do *In Dubio pro Contribuinte*: Avanço ou Retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 17º Volume*. São Paulo: Dialética, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GOMES, Marcos Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUÉHENNO, Jean-Marie. *O Futuro da Liberdade: A Democracia no Mundo Globalizado*. Tradução Rejane Janowitz. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002.

LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: PerSe, 2016.

LIMA Maria Ednalva de. *Interpretação e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

MARINS, James. As Microreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Processo Administrativo Fiscal 3º Volume*. São Paulo: Dialética, 1998.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002.

MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PIRES, Adilson Rodrigues. O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro*

e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. *Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo*. In: ELALI, André et. al. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. *Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.).

Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

SCHMÖLDERS, Günter. *The Psychology of Money and Public Finance*. Tradução Iain Grant e Karen Green. New York: Palgrave, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHROTH, Ulrich. Hermenêutica Filosófica e Jurídica. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (Orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Métodos para Revisão do Lançamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 13º Volume*. São Paulo: Dialética, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *Cooperação no Direito Tributário Um modelo de Prevenção de Litígios entre Fisco e Contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

STEINMO, Sven. *Taxation & Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press, 1993.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da constituição do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SUNSTEIN, Cass R. Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coord.). *A Justificação do Formalismo Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O papel dos Conselhos de Contribuintes na redução da litigiosidade. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, jul.-dez. 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, jul. 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.). *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I.

